



UNIVERSIDAD NACIONAL PEDRO RUIZ GALLO
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLITICA
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO



TESIS

Los alcances doctrinarios del deber de contribuir en el Perú

Autora:

Bach. Tania Pamela Martínez Abad

Asesora:

Mag. Mary Isabel Colina Moreno

PARA OPTAR POR EL TÍTULO PROFESIONAL DE ABOGADA

Fecha de sustentación:

14 de diciembre del 2021

LAMBAYEQUE, 2021

Tesis denominada “Los alcances doctrinarios del deber de contribuir en el Perú” presentada para optar por el TITULO PROFESIONAL DE ABAGADA, por:



Bach. Martinez Abad Tania Pamela
Autora



Mag. Mary Isabel Colina Moreno
Asesora

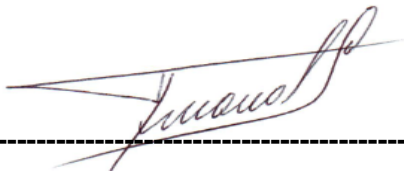
APROBADO POR:



DR. AMADOR MONDOÑEDO VALLE
PRESIDENTE



DR. VÍCTOR ANACLETO GUERRERO
Secretario del Jurado
DR. VÍCTOR ANACLETO GUERRERO
SECRETARIO



DR. JOSÉ GAMONAL GUEVARA
VOCAL

DEDICATORIA

Mi tesis la dedico con todo el amor y cariño a mi familia Martínez Abad por siempre brindarme su apoyo incondicional y por confiar en mi capacidad, y ser mi mayor apoyo en todo lo largo de mi carrera universitaria y a lo largo de mi vida personal agradezco a:

A Dios y a la virgen de Guadalupe.

Por haberme permitido llegar hasta este punto con salud para lograr mis objetivos además de su finita bondad y amor.

A mi madre Nelly.

Por haberme dado la vida, por ser ese ser de luz que hace que mis días sean maravillosos y guiarme como mi ángel guardián, por ayudarme a crecer, por amarme, sus valores, y por la motivación constante, que me ha permitido ser una persona correcta, pero más por su amor infinito. Sí te la dedico a ti mami. Porque mi corazón te pertenece. Te amo.

A mi padre Miguel.

Por ser el hombre de mi vida, por ser mi soporte en los momentos difíciles, por enseñarme el camino correcto de la vida, por tu carácter fuerte de corregirme cuando debiste de hacerlo, por tu ejemplo de constancia que te caracterizan.

A mi hermana victoria, *por ser ejemplo de una hermana mayor, por sentar en mí las bases de responsabilidad y los deseos de superación.*

A mi hermana vanessa, *por ser la calma que necesito en momentos de angustia, por su apoyo siempre, por comprenderme y ayudarme a seguir mis ideales, por tu lectura: “pasos para una tesis”, me sirvió de mucho, por ser la mejor hermana del mundo, gracias Dios por bendecirme.*

A mi mamita irma, *por ser mi segunda madre y apoyarme siempre en cada paso que doy, por ser mi cómplice y consejera, por abrirme los ojos a la vida, por ser una mujer con determinación y carácter fuerte.*

¡Gracias a ustedes!

Tania.

AGRADECIMIENTO

Gracias a Dios por permitirme haber terminado esta meta, y bendecirme con la vida, por guiarme a lo largo de mi existencia y ser la fortaleza en aquellos momentos de debilidad y dificultad.

Gracias a mis padres por ser el pilar fundamental y por apoyarme en todo momento, por confiar y ser los principales promotores de mis sueños, por los consejos y valores y principios que me han inculcado.

Agradezco inmensamente a mis hermanas Vanesa y Victoria por su apoyo moral y económico durante este proceso, y haber hecho que este proyecto y meta se haya logrado hasta el final.

Así mismo, agradezco a los docentes de esta alma mater Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo – Facultad de Derecho, por haber compartido sus conocimientos a lo largo de la preparación de la profesión.

No ha sido sencillo el camino hasta ahora, pero gracias a todos lo que me quieren y que han sido mi soporte y compañía en todo el periodo de mi vida universitaria, me orientaron por el correcto desarrollo y culminación con éxito este trabajo para la obtención del título.

Mil veces gracias.



UNIVERSIDAD NACIONAL PEDRO RUIZ GALLO
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLITICA
UNIDAD DE INVESTIGACION



ACTA DE SUSTENTACIÓN

A C T A DE SUSTENTACIÓN VIRTUAL N° 41-2021-UI-FDCP

Sustentación para optar el Título de Abogada de doña: **Tania Pamela Martínez Abad.**

Siendo las 1:00 p.m del día martes 14 de diciembre del 2021 se reunieron vía Plataforma Virtual MEET de Google Suite de la Unidad de Investigación de la Facultad de Derecho y Ciencia Política de la Universidad Nacional "Pedro Ruiz Gallo", los miembros del jurado evaluador de la tesis titulada: "**LOS ALCANCES DOCTRINARIOS DEL DEBER DE CONTRIBUIR EN EL PERÚ**", designados por Decreto N° 045-2017-UI-FDCP-UNPRG de fecha 19 de julio del 2017, con la finalidad Evaluar y Calificar la sustentación de la tesis antes mencionada, por parte de los Señores Catedráticos:

PRESIDENTE	: Dr. AMADOR MONDOÑEDO VALLE.
SECRETARIO	: DR. VICTOR ANACLETO GUERRERO.
VOCAL	: Abog. JOSE ELOY GAMONAL GUEVARA

La tesis fue asesorada por Abog MARY ISABEL COLINA MORENO, nombrada por Decreto N°045-2017-UI-FDCP-UNPRG de fecha 19 de julio del 2017.

El acto de sustentación fue autorizado por Resolución N°302-2021-VIRTUAL-UI-FDCP-UNPRG de fecha 02 de diciembre del 2021.

La tesis fue presentada y sustentada por la bachiller **Tania Pamela Martínez Abad** y tuvo una duración de 30 minutos. Después de la sustentación y absueltas las preguntas y observaciones de los miembros del jurado; se procedió a la calificación respectiva, obteniendo el siguiente resultado: **APROBADA con la nota de 17.75 (Diecisiete y 00/75) en la escala vigesimal, mención de BUENO.**

Por lo que queda APTA para obtener el Título Profesional de **ABOGADA**, de acuerdo con la Ley Universitaria 30220 y la normatividad vigente de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, y la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo.

Siendo las 14:15 p.m., del mismo día, se da por concluido el acto académico suscribiendo los miembros del jurado el Acta; quedando registrado el video en el link: <https://drive.google.com/file/d/15dHnM5f5GE6Q89nG4ajCXpFfMwPuotnr/view?usp=sharing>

Lambayeque, martes 14 de diciembre del 2021


Dr. AMADOR MONDOÑEDO VALLE
Presidente del Jurado

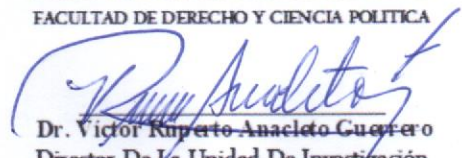

DR. VICTOR ANACLETO GUERRERO
Secretario del Jurado


Abog. JOSE ELOY GAMONAL GUEVARA
Vocal del Jurado.

Certificación: El Director de la Unidad de Investigación de la Facultad de Derecho y Ciencia Política de la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo, certifica la veracidad del contenido del Acta de sustentación de tesis Virtual N° 41-2021-UI-FDCP correspondiente a Tania Pamela Martínez Abad, evento que se ha realizado de manera virtual el día martes 14 de diciembre del 2021 y aparece registrada en el archivo correspondiente.

Lambayeque, 20 de setiembre del 2022

UNIVERSIDAD NACIONAL PEDRO RUIZ GALLO
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLITICA


Dr. Victor Anacleto Guerrero
Director De La Unidad De Investigación

CONSTANCIA DE APROBACIÓN DE ORIGINALIDAD DE TESIS

Yo, Abog MARY ISABEL COLINA MORENO, Docente/ Asesor de tesis/ Revisor del trabajo de investigación de la bachiller en DERECHO Tania Pamela Martínez Abad, Titulada LOS ALCANCES DOCTRINARIOS DEL DEBER DE CONTRIBUIR EN EL PERÚ, luego de la revisión exhaustiva del documento constato que la misma tiene un índice de similitud de 15% verificable en el reporte de similitud del programa Turnitin.

El suscrito analizó dicho reporte y concluyó que cada una de las coincidencias detectadas no constituyen plagio. A mi leal saber y entender la tesis cumple con todas las normas para el uso de citas y referencias establecidas por la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo.

Lambayeque, 14 de Octubre del 2021



Abog MARY ISABEL COLINA MORENO
Ms. MARY ISABEL COLINA MORENO
D.N.I 40997649
DNI:
ASESORA
ASESORA



Bach. Tania Pamela Martínez Abad
DNI: 46658307
Autora

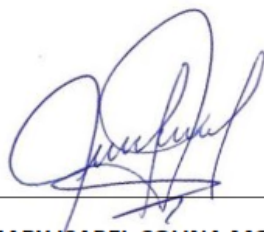
LOS ALCANCES DOCTRINARIOS DEL DEBER DE CONTRIBUIR EN EL PERÚ.

INFORME DE ORIGINALIDAD

15%	15%	1%	7%
INDICE DE SIMILITUD	FUENTES DE INTERNET	PUBLICACIONES	TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1	Submitted to Pontificia Universidad Catolica del Peru Trabajo del estudiante	1 %
2	www.scribd.com Fuente de Internet	1 %
3	www.tdx.cat Fuente de Internet	1 %
4	repositorio.upao.edu.pe Fuente de Internet	1 %
5	dspace.unitru.edu.pe Fuente de Internet	1 %
6	tesis.pucp.edu.pe Fuente de Internet	1 %
7	eprints.ucm.es Fuente de Internet	1 %
8	hdl.handle.net Fuente de Internet	1 %



Mg. MARY ISABEL COLINA MORENO
D.N.I 40997649
ASESORA

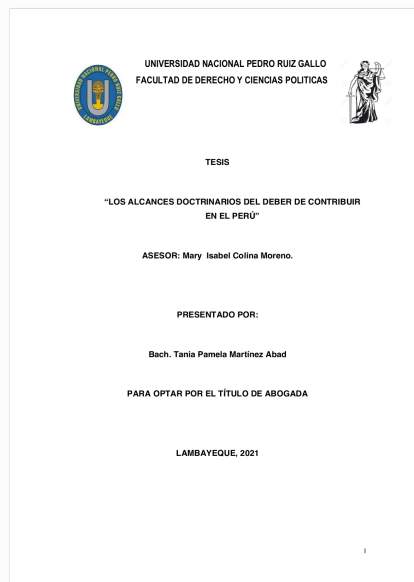


Digital Receipt


This receipt acknowledges that Turnitin received your paper. Below you will find the receipt information regarding your submission.

The first page of your submissions is displayed below.

Submission author: Tania Pamela Martínez Abad
Assignment title: TESIS PRE GRADO 2021
Submission title: LOS ALCANCES DOCTRINARIOS DEL DEBER DE CONTRIBUIR E...
File name: --DEBER_DE_TRIBUTACI_N_--.docx
File size: 246.72K
Page count: 113
Word count: 25,924
Character count: 139,528
Submission date: 13-Oct-2021 10:52PM (UTC-0500)
Submission ID: 1673450118



Copyright 2021 Turnitin. All rights reserved.



Mg. MARY ISABEL COLINA MORENO
D.N.I 40997649
ASESORA

INDICE

AGRADECIMIENTO	II
INDICE	III
RESUMEN	VI
ABSTRACT	VII
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I ASPECTOS METODOLÓGICOS	4
.....	4
I. ASPECTOS METODOLÓGICO	5
1. REALIDAD PROBLEMÁTICA	5
1.1. Planteamiento del problema	5
1.2. Formulación del problema	7
1.3. Justificación del problema	8
1.3.1. Justificación del estudio	8
1.3.2. Importancia del estudio	8
1.4. Objetivos	8
1.4.1. Objetivo General	8
1.4.2. Objetivos Específicos	9
1.5. Hipótesis	9
1.6. Variables	10
CAPÍTULO II	13
MARCO CONCEPTUAL	13
PARTE I: ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN	14
1.1. Tesis: “El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” – España	14
1.2. Tesis: “Los principios del deber de contribuir en Ecuador y España. Análisis comparado” – España	17
Es también necesario señalar acerca de los principios que enmarcan la obligación tributaria, que estos tienen su fundamento en el derecho a la legalidad y a la seguridad jurídica que le corresponde al administrado ante el poder del Estado, garantizándoles así, una justicia impositiva; entre estos principios encontramos al deber de contribuir, la capacidad contributiva, el principio de igualdad, el principio de equidad, y el de no confiscatoriedad que funciona como un límite para proteger el derecho a la propiedad de los contribuyentes.	
1.3. “La Ley del Impuesto a la Renta de personas naturales en el Perú y los principios constitucionales tributarios de capacidad contributiva y de igualdad” – Perú	21
PARTE II: DEFINICIONES DOCTRINARIAS	24

2.1. Derecho Tributario	24
<p>Los autores citados, entienden que este derecho surge con la necesidad de ser una solución ante las controversias que se susciten, como consecuencia de la acción compulsiva que ejerce el estado contra los contribuyentes, al exigírseles el pago de sus tributos, y de esa forma contribuir con los ingresos del fondo público, que luego deberá ser redistribuido a través de la ejecución de obras u actividades que beneficien a la sociedad.</p>	
2.2. Origen del Derecho Tributario	27
2.3. El Sistema Tributario Nacional	28
2.4. El tributo	32
2.4.1. Clases de tributo	34
2.5. La obligación tributaria y sus elementos.....	40
PARTE III: MARCO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO	45
3.1. Derecho Constitucional Tributario	45
3.2. La Potestad Tributaria.....	46
3.3. Principios Del Derecho Tributario	47
3.3.1. Principio de reserva de la ley	49
3.3.2. Principio de no confiscatoriedad	50
3.3.3. Principio de igualdad	51
3.3.4. Principio de respeto de los derechos fundamentales.....	52
3.3.5. Principio de solidaridad.....	53
<p>ROBLES MORENO, menciona que este principio arroja que la sociedad debe contribuir económicamente para que el Estado cumpla con su finalidad y cumpla con las necesidades de sus administrados, principalmente, de los sectores más pobres. .</p>	
<p>Duran Rojo, afirma que este principio impone la existencia de un interés colectivo dentro de la recaudación tributaria, para proveer de ingresos al Estado.....</p>	
<p>Por su parte, el Tribunal Constitucional del Perú señala que el Principio de Solidaridad sirve para explicar el concepto de Tributo.....</p>	
<p>Así mismo, también señala que <i>“la Solidaridad permite admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, en el entendido de que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes.”</i>.....</p>	
3.3.6. Principio de capacidad económica	53
PARTE IV: EL DEBER DE CONTRIBUIR	55
4.1. Definición	55
4.2. Actitudes del contribuyente frente al deber de contribuir	58
4.3. El deber de contribuir y el principio de capacidad contributiva.....	70
4.4. El deber de contribuir y el principio de solidaridad tributaria	72
4.5. Alcances jurisprudenciales del deber de contribuir en el Perú.....	73

4.6. El deber de contribuir en la legislación española	79
CAPÍTULO IV	95
CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS	95
.....	95
II. CONCLUSIONES.....	99
III. RECOMENDACIONES	102
IV. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y ELECTRÓNICAS	104

RESUMEN

La presente investigación estuvo dirigida a analizar una institución jurídica perteneciente al Derecho Tributario constitucional, como es el deber de contribuir.

Es así que la problemática parte de que dicho deber como fundamento constitucional del sistema tributario, no tiene una regulación legal explícita en la Carta Fundamental; además su desarrollo doctrinario es muy escaso. Y pese a existir algunos pronunciamientos jurisprudenciales que tratan de explicar los alcances teóricos del deber de contribuir, pero lo hace relacionándolo con otros principios constitucionales; más no nos ofrece una conceptualización precisa de dicho deber.

Es por ello que el objetivo principal en este estudio estuvo dirigido analizar el deber de contribuir desde un enfoque constitucional, conceptualizarlo y establecer su vinculación con algunos principios del Derecho Tributario. Asimismo, elaborar una propuesta legislativa para introducir de manera explícita el deber de contribuir en la Constitución Política del Perú.

Es así que esta investigación de tipo cualitativa está orientada al análisis jurisprudencial de sentencias, en las cuales se ha desarrollado o haya abordado el tema del deber de contribuir; y de esa forma establecer los criterios comunes encatados; para de esa forma elaborar una propuesta teórica adecuada para la institución jurídica objeto de estudio.

PALABRAS CLAVES: Deber de contribuir, sistema tributario, derecho constitucional tributario, principios tributarios y tributos.

ABSTRACT

The present research work focuses on analyzing a legal institution belonging to the Constitutional Tax Law, as is the duty to contribute.

Thus, the problematic part of that duty as a constitutional foundation of the tax system, has no explicit legal regulation in the Fundamental Charter; besides, his doctrinal development is very scarce. And in spite of existing some jurisprudential pronouncements that try to explain the theoretical scopes of the duty to contribute, but it does it relating it with other constitutional principles; but it does not offer us a precise conceptualization of this duty.

That is why the objective to be achieved with the development of research is to analyze the duty to contribute from a constitutional approach, conceptualize it and establish its link with some principles of Tax Law. Also prepare a legislative proposal to explicitly introduce the duty to contribute to the Political Constitution of Peru.

Thus, this qualitative research is oriented to the jurisprudential analysis of judgments, in which the subject of the duty to contribute has been developed or has been addressed; and in this way establish the common criteria applied; in order to elaborate a suitable theoretical proposal for the legal institution under study.

KEYWORDS: Duty to contribute, tax system, tax constitutional right, tax principles and taxes.

INTRODUCCIÓN

La recaudación de tributos constituye para la economía peruana una de sus primordiales orígenes de entrada para el Estado Peruano, es por ello que esta situación está regulada por leyes especiales: como el Código Tributario y algunos decretos legislativos específicos que rigen para diversos tipos de tributos y regímenes tributarios existentes. Sin embargo, es preciso indicar que el Derecho Tributario se encuentra bastante vinculado al Derecho Constitucional, y esto sucede porque en la Carta Fundamental de 1993, se encuentran los principales fundamentos constitucionales que inspiran el sistema tributario nacional, es decir aquellos principios donde se debe priorizar el respeto hacia la sociedad civil durante el ejercicio de la potestad tributaria del Estado.

Sin embargo, dentro de la gama de principios y demás instituciones jurídicas que regula la Constitución para limitar algún tipo de abuso por parte del estado a los contribuyentes; se puede observar que, respecto al deber de contribuir, no existe una regulación legal explícita; considerando que éste es la base principal del sistema de tributación en el país. Y solo existiendo pronunciamientos a nivel jurisprudencial sobre el carácter implícito que tendría tal deber dentro del ordenamiento jurídico. Asimismo, el desarrollo teórico de la institución objeto de estudio es mínima en la doctrina nacional. Es por ello que se ha considerado pertinente la elaboración de la presente investigación titulada: **“Los alcances doctrinarios del deber de contribuir en el Perú”**.

En cuanto al objetivo de esta investigación estuvo dirigido a analizar al deber de contribuir desde un enfoque constitucional, logrando su conceptualización y estableciendo su vinculación con los principios del derecho tributario. Asimismo, elaborar una propuesta legislativa para introducir de manera explícita en la norma suprema del Estado la forma de asegurar el cumplimiento del deber de contribuir.

Para lograr dicho objetivo principal, es que se tienen que cumplir los siguientes objetivos específicos: definir al derecho constitucional tributario, establecer la importancia del enfoque constitucional del derecho tributario, analizar los diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional que existen sobre el deber

de contribuir, conceptualizar al deber de contribuir, determinar de qué forma se relaciona el deber de contribuir con el principio de capacidad contributiva y establecer su vinculación con el principio de solidaridad.

En cuanto al diseño del esquema de la investigación, esta se encuentra dividida en cuatro capítulos: El primero de ellos está destinado a informar sobre los aspectos metodológicos del trabajo; es decir que abarca, una descripción detallada de la realidad problemática observada, la formulación interrogativa del problema, la justificación e importancia del estudio, asimismo se exponen los objetivos que se pretenden lograr; en este capítulo también se hace mención a las variables con las cuales se trabaja y la explicación de los métodos, técnicas e instrumentos empleados en la recolección de datos.

El segundo capítulo de la investigación se enfoca en el Marco Conceptual; es decir que contiene aquellas bases teóricas que se relacionan de manera directa con la obligación de contribuir; es por ello que este capítulo a su vez, se encuentra subdividido en cuatro partes: En la primera, se ha expuesto los antecedentes de la investigación, que no es más que una relación de aquellos trabajos anteriores que existen sobre el deber de contribuir, o donde se haya abordado este tema de manera directa o indirecta, principalmente en este punto se ha estudiado y analizado tres tesis; la segunda parte comprende las definiciones del derecho Tributario, sus fuentes, el sistema tributario nacional y el tributo y sus clases; seguidamente la tercera parte del capítulo segundo, se enfoca en un análisis del marco constitucional del Derecho Tributario, en ese sentido, aquí se exponen los alcances de la potestad tributaria y los fundamentos constitucionales que guían el método tributario y la última parte se proyecta a un análisis del deber de contribuir en sí, y aquí se hace mención a las definiciones que ofrece la doctrina así como se explica el tratamiento jurídico de este deber en la legislación española.

El tercer capítulo trata sobre el análisis y resultados de la investigación, aquí se trabaja con las sentencias que ha expedido el máximo Tribunal Constitucional y también se ha analizado una sentencia emitida por el Tribunal español, la cual ha recogido interesantes alcances sobre el contenido constitucional del deber de contribuir; es preciso indicar entonces, que el trabajo de campo realizado

consiste en un análisis jurisprudencial y los datos obtenidos son netamente cualitativos, por lo cual se establecen comparaciones y criterios comunes de los casos estudiados.

El cuarto y último capítulo comprende la contrastación de la hipótesis; que engloba a dos puntos importantes: la discusión de los resultados y la conclusión final de la investigación, que se manifiesta a través de la creación de una propuesta doctrinaria que permita conceptualizar y tener un desarrollo teórico más amplio acerca del deber de contribuir en el Perú.

Finalmente y luego del análisis respectivo de la información, es que se elaboran las conclusiones y recomendaciones que se desprenden de los objetivos trazados. Asimismo es importante recalcar que la investigación persigue una finalidad teórica y busca constituirse como un instrumento de información que sirva de base para futuros estudios o investigaciones que quieran realizarse en torno a los alcances del deber de contribuir en el ordenamiento jurídico peruano.

La autora

CAPITULO I

ASPECTOS

METODOLÓGICOS

I. ASPECTOS METODOLÓGICO

1. REALIDAD PROBLEMÁTICA

1.1. Planteamiento del problema

El Estado Peruano, para su sostenimiento y correcto funcionamiento, para satisfacer las necesidades de toda una población en diversas áreas, sea educación, vivienda, salud, trabajo, entre otras; necesita lógicamente de capital, siendo el sistema de cobranza de los aranceles, una de las más importante origen de entrada, que permitirán al Estado costear o solventar diversos gastos públicos.

Desde la óptica legal, la disciplina encargada de regular tal situación es el Derecho Tributario, que analizará el concepto y alcances de cada clase de tributo, llámese, impuestos, tasas o contribuciones, además de la relación jurídica tributaria, las obligaciones tributarias, entre otros puntos, sobre los que verse la tributación en el Perú. Sin embargo, es preciso tener en consideración que el Derecho Tributario, no es una disciplina aislada de otras, sino que por el contrario se encuentra íntimamente relacionada con otras disciplinas del derecho; como el derecho penal, en el caso de ilícitos tributarios, o el derecho administrativo, para regular los procedimientos tributarios y las infracciones o sanciones en sede administrativa, pero más importante aún es la relación que tiene el Derecho Tributario con el Derecho Constitucional, y es que es precisamente en Nuestra Constitución Política, donde se encuentran las bases o cimientos para una correcta regulación de nuestro sistema tributario peruano; es decir que esta norma máxima contempla los principios que rigen el Derecho Tributario en nuestro país, como el principio de legalidad y reserva de la ley, capacidad contributiva, solidaridad, el principio de no confiscatoriedad, entre otros. Debiendo señalar que estos principios constituyen una limitación para la potestad tributaria que tiene el Estado, y buscan proteger al contribuyente, siendo éste el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

Ahora bien, ya una vez explicado el panorama sobre el enfoque constitucional del Derecho Tributario, nos damos cuenta de que el rol en sí, de esta rama jurídica, es de alguna manera imponer al Estado ciertos límites durante el ejercicio de la potestad tributaria al momento de efectuar la recaudación de tributos, de conformidad como se prescribe el Art. 74° de la Constitución Política del Perú, el cual señala que el Estado tiene la obligación de garantizar el respeto de dos principales esenciales como es el de reserva de ley y la igualdad durante el ejercicio de la potestad tributaria, pues esto permitirá asegurar el pleno respeto de los derechos fundamentales de las personas. De modo que, a través de esta norma se asegura que ningún tributo podrá tener efectos confiscatorios.

Sin embargo, es preciso recalcar que en nuestra Constitución Política no todos los fundamentos constitucionales del sistema tributario, están señalados de manera explícita, sino que también existen algunos que se encuentran regulados de manera implícita en dicho cuerpo normativo, lo que ha conllevado a un desinterés y desinformación por parte de nuestra doctrina y de los mismos contribuyentes, en general. Y que se considera pertinente su estudio, por lo que a raíz de esto surge nuestra problemática, que tiene como objeto de estudio al “Deber de contribuir” dentro de nuestra doctrina nacional.

Este término que merece ser analizado a nivel doctrinario, constituye la base del sistema tributario peruano; sin embargo, dicho deber se encuentra establecido de manera implícita en nuestra Constitución Política (a diferencia de la de 1979), razón por la cual, este deber no ha motivado a que se realicen estudios doctrinarios. El Tribunal Constitucional, pese a ello, nos ha dado algunos alcances respecto al deber de contribuir, sin embargo; se cree pertinente un mejor desarrollo a nivel teórico, respecto a este tema, analizando los alcances y su vinculación con otros principios constitucionales que rigen nuestro sistema tributario, como el principio de capacidad contributiva o el principio de solidaridad, y de esa forma lograr tener un análisis más sistematizado respecto del deber de contribuir.

Si bien es cierto, el deber de contribuir, no ha sido conceptualizado de manera clara y precisa, y se han realizado pocos estudios sobre tal temática, los ciudadanos que tributamos somos conscientes de que pagamos nuestros impuestos, por obligación, y es algo que muchas personas tal vez no lo harían porque consideran que no obtendrán un beneficio directo, pero como la ley ordena que colaboremos con los gastos públicos del Estado Peruano, pues debemos acatar lo normado; aunque claro en la práctica jurídica esto no siempre es así, ya que vemos muchos casos de evasión de impuestos, y esto se debe básicamente a una postura que han tomado las personas ante la obligación constitucional de tributar o contribuir con los gastos públicos del Estado Peruano.

La postura que defendemos es que resulta necesaria una conceptualización de este deber jurídico que se encuentra regulado constitucionalmente de manera implícita y que para el Tribunal Constitucional tiene una estrecha vinculación con el principio de solidaridad el cual tampoco ha sido regulado explícitamente, pero que considero de vital importancia para sustentar por qué tributamos.

Asimismo, es importante hacer mención de que el deber de contribuir no es solo un tema que adquiere relevancia a nivel nacional, sino que si nos remitimos a la legislación comparada, encontramos que en otros países como Ecuador, Colombia y España, contemplan en sus ordenamientos jurídicos este deber, siendo la doctrina española la que ha ofrecido también un tratamiento doctrinario apropiado y suficiente para el estudio y análisis del deber de contribuir o el deber de tributar.

1.2. Formulación del problema

- ¿Existe en nuestra doctrina nacional una conceptualización del deber de contribuir?
- ¿Es necesaria su regulación legal en el ordenamiento jurídico peruano a nivel constitucional?

1.3. Justificación del problema

1.3.1. Justificación del estudio

La principal razón por la cual se lleva a cabo la presente investigación, es por considerar que existe un insuficiente desarrollo a nivel doctrinario del deber de contribuir, término que merece ser analizado desde un enfoque constitucional, ya que existen algunos pronunciamientos por parte del Tribunal Constitucional, respecto a este deber, sin embargo se cree conveniente elaborar una conceptualización de tal término jurídico, en aras de fortalecer nuestra doctrina en los que respecta a los lineamientos o fundamentos del Derecho Constitucional Tributario. Además también se considera necesaria su regulación legal en la Constitución Política del Perú, a fin de fomentar su mayor estudio e investigación.

1.3.2. Importancia del estudio

Esta investigación que tiene un valor un poco más teórico que práctico, se realiza para ofrecer a la sociedad en general, un enfoque constitucional de nuestro sistema de tributación, que encuentra su razón de ser o su fundamento en el deber de contribuir, que es la base del porqué tributamos.

1.4. Objetivos

1.4.1. Objetivo General

Analizar el deber de contribuir, desde un enfoque constitucional, logrando conceptualizarlo y establecer su vinculación con algunos principios del Derecho Tributario.

Asimismo, elaborar una propuesta legislativa para introducir de manera explícita el deber de contribuir en la Constitución Política del Perú.

1.4.2. Objetivos Específicos

- a)** Definir al Derecho Constitucional Tributario.
- b)** Establecer la importancia del enfoque constitucional del Derecho Tributario.
- c)** Analizar los diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional, que tratan de ofrecernos algunos alcances sobre el deber de contribuir en el Perú.
- d)** Conceptualizar al Deber de Contribuir
- e)** Determinar la forma como se relaciona el deber de contribuir con el principio de capacidad contributiva.
- f)** Establecer la forma como se vincula el deber de contribuir con el principio de solidaridad.

1.5. Hipótesis

Si se toman acciones inmediatas para lograr una adecuada cultura tributaria en los administradores y administrados desde la etapa inicial de la educación, se podría concientizar a la población acerca de la importancia que tiene el deber de contribuir como fundamento máximo en el cual se sustenta nuestro sistema tributario. Por lo que resulta necesario ampliar el estudio doctrinario de este deber, así como su regulación legal a nivel constitucional.

1.6. Variables

1.6.1. Variables independientes

VARIABLES	INDICADORES	SUB INDICADORES	INDICES	TECNICAS
Derecho Constitucional Tributario	Estudia las normas constitucionales que regulan el sistema tributario peruano	Los Principios constitucionales	Estudios doctrinarios de diversos autores	Análisis documental

1.6.2. Variables dependientes

VARIABLES	INDICADORES	SUBINDICADORES	INDICES	TECNICAS
El Deber de Contribuir	No existe una regulación explícita en la Constitución Política del Perú	Insuficiencia a nivel doctrinario para tratar este tema.	Pronunciamien tos del Tribunal Constitucional en torno al deber de contribuir	Análisis documental

1.7. Métodos, técnicas e instrumentos de recolección de datos

1.7.1. Métodos

1.7.1.1. Métodos generales

- **Método Inductivo**

En el empleo de este método se parte del estudio y análisis de casos particulares, para lograr establecer conclusiones o leyes de carácter universal; que tratan de explicar el fenómeno presentado.

- **Método Deductivo**

Es una forma de razonamiento en la cual el investigador parte de lo universal hacia lo particular; obteniendo conclusiones particulares a raíz de leyes de carácter universal.

- **Método Diálectico**

Este método permite al investigador entender la naturaleza del fenómeno que viene ocurriendo en la realidad, que pueden presentarse en la naturaleza o la sociedad.

1.7.1.2. Métodos específicos

- **Método de la observación**

Este método permite al investigador obtener de forma consciente los datos que le proporcionen la información relevante para la investigación.

En el presente caso se utilizó el método de la investigación cualitativa.

1.7.2. Técnicas

- Documentales
- observación

1.7.3. Instrumentos

Los instrumentos empleados en la presente investigación fueron las fichas textuales y de resumen que nos permitieron tener una mayor comprensión del tema.

CAPÍTULO II

MARCO CONCEPTUAL

PARTE I: ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

1.1. Tesis: “El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” – España¹

Esta tesis citada como antecedente, se relaciona de manera directa con el presente tema de investigación, ya que realiza un análisis y estudio de las principales instituciones tributarias y constitucionales, que se encuentran ligados al deber de contribuir.

La autora se centró en el artículo 31.1 de la Constitución Española, que si señala de manera expresa, la obligación que tienen las personas de cumplir con sus obligaciones tributarias, ya que esto contribuye a su vez en el sostenimiento del gasto público.

Respecto al contenido constitucional en materia tributaria, señala PAUNER CHULVI, que éste se advierte en dos aspectos diferentes:

El primero de los aspectos es la calificación como orgánico, entendiendo que este afecta a la organización de los poderes del Estado, tomando como referencia la estructura del poder financiero o de cómo se dividen las competencias en materia tributaria y la presupuestaria dentro de este. El segundo aspecto que considera es el tratamiento de las normas financieras de nivel constitucional, es decir los principios y normas que se encuentran en la Constitución para brindar protección jurídicamente a los derechos que corresponden a las personas ante el poder que posee el Estado, ante aspectos tributarios, y con el propósito de asegurar una mayor estabilidad y valor a los principios que conforman el sistema tributario ². (PAUNER CHULVI).

¹ PAUNER CHULVI, Cristina. *Tesis Doctoral: “El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”*. Universitat Jaume I. España. Disponible en: <http://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/10429/pauner.pdf?sequence=1>

² Sánchez Serrano señala que está de acuerdo con la crítica que plantea el constitucionalista Klaus Vogel: frente a la situación que se ha tomado desde el punto de vista constitucional a la constitución financiera, precisando que este constituye un “tema crucial” en material judicial, dándole la bienvenida a todo aquel

En lo que concierne al deber de contribuir existe un punto desarrollado por la autora, en el cual analiza éste, equiparándolo al deber de solidaridad, y es que según PAUNER CHULVI, indica que con la llegada del Estado Social y Democrático de Derecho, se ha dotado de un contenido solidario al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos al emplearlo como instrumento al servicio de la política social y económica del Estado redistribuidor.

Señala además que este nuevo contenido va a permitir una más amplia aceptación social consagrada en el Art. 31.1 de la Constitución Española y, consecuentemente, una mayor efectividad en su cumplimiento. Resulta forzoso reconocer que, como en todas las categorías jurídicas, la aceptación social, la legitimación y el concebir como justo el contenido de la norma son elementos importantísimos a la hora de establecer el grado de vinculatoriedad de los preceptos jurídicos.³

La actitud del contribuyente hacia el deber fiscal es determinante tanto para establecer la eficacia de las normas que lo imponen como a la hora de emplear más o menos intensamente los recursos con los que cuenta el Estado para la gestión y recaudación de los tributos, indicando además que en España, todavía no se puede hablar de una aceptación activa del sistema impositivo por la sociedad, ya que las actitudes oscilan desde la indiferencia y el desconocimiento hacia las obligaciones constitucionales tributarias hasta la aceptación de la imposición fiscal como una fatalidad, sobre todo, a la hora de contribuir, o incluso en su no aceptación. De ahí que, si cualquier norma requiere de adhesión social para asegurar su eficacia e incluso legitimidad, la visión negativa que califica al ordenamiento tributario implica que se requiera un “plus” de aceptación

que aporte al tema para profundizar el estudio del derecho financiero y la constitucionalidad de este (L. SÁNCHEZ SERRANO: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*..., págs... 107 a 109).

³ Kelsen sostiene que “la afirmación de que un orden social es justo significa que ese orden regula la conducta de los hombres en forma satisfactoria para todos ya que justicia es felicidad social y la felicidad que es un orden social es capaz de asegurar puede ser únicamente felicidad en sentido colectivo” (H. KELSEN: *Teoría general del Estado y del Derecho*, Universidad Autónoma de México, 1979, págs. 6 y 7).

popular puesto que si el ciudadano cree que el sistema impositivo no es justo, buscara la forma de defraudar. (PAUNER CHULVI)

Es así, que la mencionada autora nos explica que la única forma de lograr cambiar la visión negativa que se tiene del ordenamiento tributario, es orientando el deber constitucional de contribuir a la consecución de un fin de justicia social y fundamentando el sostenimiento de los gastos públicos en la *solidaridad*. Es decir, deben dejarse de lado las primeras concepciones sobre los deberes tributarios y este deber constitucional debe ser considerado como una institución necesaria, encajada entre los instrumentos del Estado Social de Derecho para la consecución de sus fines fundada en una concepción solidaria de las relaciones políticas y económicas de la comunidad.⁴

Siguiendo con la explicación también nos señala que la conexión entre el *deber de contribuir* y el *principio de solidaridad* resulta innegable, ya que el cumplimiento o incumplimiento del deber de tributar beneficia o perjudica, respectivamente a todos, dado el carácter público del ente que sostiene pero caben matizaciones en torno al grado de vinculación entre ambos, derecho y principio. (PAUNER CHULVI)

Así se puede defender que la *solidaridad* inspira el modo de actuar del deber constitucional y, en general, de todo el ordenamiento jurídico porque el Estado Social “reconoce implícitamente las diferencias entre grupos sociales y su repercusión en la libertad y de otra, empuja al legislador a trabajar para que estas diferencias sean eliminadas estableciendo condiciones para una transformación de la sociedad de individualista a solidaria”. Puede afirmarse, por tanto, que la solidaridad actúa como justificación que legitima el establecimiento del deber de

⁴ F. ESCRIBANO LÓPEZ: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, 1º ed., pág. 211. Citado por: PAUNER CHULVI, Cristina. *Tesis Doctoral: “El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”*. Universitat Jaume I. España.

Disponible

en:

<http://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/10429/pauner.pdf?sequence=1>

contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en el Estado Social y Democrático de Derecho⁵

Como es de verse, se ha creído pertinente considerar la tesis citada, porque considero que guarda mucha relación con la visión que se tiene en nuestro país, respecto del sistema tributario, además de que dentro de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, también se ha asentado que la obligación de contribuir se ubica tácitamente dentro del principio de solidaridad.

1.2. Tesis: “Los principios del deber de contribuir en Ecuador y España. Análisis comparado” – España

Este antecedente corresponde a una tesis doctoral de la Universidad Complutense de Madrid, la cual es el resultado de un estudio en relación a los diferentes principios de naturaleza constitucional tributarios y en especial a esa obligación de cumplir las obligaciones tributarias que permitan contribuir al gasto público y a aquellos principios en que se fundamentan como un derecho de todo contribuyente. (DE LA GUERRA ZUÑIGA, 2015).

La citada investigación, tal como lo señala la autora en su nota metodológica, se realizó a través de una de tipo teórica, pues ha sido desarrollada en atención a una hipótesis, la cual se planteó bajo un modelo lógico, cuyo tipo de estudio fue de tipo cualitativo y es una tesis tipo crítico – descriptiva.

Dentro del contenido de su marco teórico, y que lo relacionamos directamente con la temática de la presente investigación, encontramos algunos tópicos interesantes, como es el de la naturaleza jurídica de esa obligación de aportar con las obligaciones tributarias atendiendo a los

⁵ El Tribunal Constitucional en su sentencia 62/1983, caso Depósito de Fianza, de 11 de Julio, reconoció que la *solidaridad e interrelación social* se encuentran reflejados en el mismo concepto del *Estado Social y Democrático de Derecho* (fj. 2.A).

principios y las garantías normativas que enmarcan los derechos de los contribuyentes.

Respecto al primero de ellos, es decir la naturaleza jurídica del deber de contribuir, se ha indicado que existen tres aristas que tratan de explicar tal naturaleza, en este punto explicaremos de manera breve cada una de ellas:

- **El deber de contribuir como una categoría constitucional**

Haciendo mención a lo expuesto por el Tribunal Constitucional de España en la STC 76/1990 del 26 de abril en el F.J. 3144, es preciso indicar que éste ha sido firme al enfatizar que este precepto constitucional atiende a lo que se ha regulado en el artículo 31 inciso 1 de la norma constitucional española *«esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria»*.

Afirmó entonces el Tribunal que: «Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone, *una situación de sujeción y de colaboración* con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes» (DE LA GUERRA ZUÑIGA, 2015).

Bajo ese orden de ideas corresponde señalar que es una obligación de los ciudadanos cumplir con sus obligaciones tributarias atendiendo a su capacidad y deber, ello en relación a la regulación normativa tributaria justa. Esta es una obligación que debe cumplirse atendiendo a un sistema

de equidad de los gastos, lo que conlleva a evitar algún conflicto con algún tipo de discordancia que se pueda presentar frente a la conciencia fiscal (DE LA GUERRA ZUÑIGA, 2015).

- **El deber de contribuir como deber de subordinación**

Se ha comentado doctrinariamente acerca del deber de contribuir entendiendo a este como un deber de subordinación y ello es la teoría clásica, quien al respecto ha señalado que las normas que forman parte de este sistema se han conceptualizado como aquellas directivas que sirven para que el poder público pueda exigir el cumplimiento de esta obligación, pero también para que se evite cualquier tipo de arbitrariedad. Sin embargo, desde esta visión clásica lo que se pretende aclarar es que a través de estas normativas lo que se busca es que las sanciones aplicables sean eficaces sin caer en errores o arbitrariedades.

La autora, manifiesta en su opinión personal un rechazo hacia esta posición teórica, pues considera, que el deber de contribución no debe ser considerado como un “elemento jurídico irrelevante” de la Constitución, sino que por el contrario, manifiesta que este deber es una institución jurídica de gran importancia dentro del derecho financiero, y aunque no se hayan establecido sanciones expresas en caso de que se incumpla dicho deber, si se ha configurado parámetros limitantes, lo que conlleva a decir que efectivamente resultan aplicables las consecuencias de naturaleza jurídica, contra el legislador, cuando incurra en arbitrariedades, en atención a la naturaleza constitucional y a la voluntad del constituyente recogido en esta norma.

Citando a ESCRIBANO⁶, nos expresa que este autor aportó significativamente a la discusión teórica contemporánea sobre la naturaleza de este instituto jurídico; parte de su obra destaca-sin adherirse-, lo más relevante de la posición de administrativistas alemanes

⁶ ESCRIBANO F.: *La configuración jurídica del Deber de Contribuir*, Madrid, Civitas, 1988.

e italianos⁷, por la que, el referido deber habría de ser visto desde el Derecho administrativo como una relación de poder entre Estado y ciudadanos. Se destaca entre los argumentos referidos, aquel por el que «el deber general del sujeto de pagar impuestos es una fórmula desprovista de sentido y valor jurídico», en razón de que la Administración Pública se caracteriza por exigir a los ciudadanos el cumplimiento de los tributos de acuerdo a su actividad, para poder cumplir con su fin. Convirtiéndose la obligación patrimonial tributaria, en una relación de poder que existe entre el Estado y los administrados, la cual está dotada de facultades y acciones restrictivas que son propias dentro de un modelo de administración predefinida.

Bajo esa misma línea de ideas conviene señalar que existe una pretensión de imputación al deber de tributar, “contenido formal instrumental” en el cual resalta la naturaleza de esa relación jurídica dónde es evidente que existe una naturaleza financiera pública determinando la forma y los instrumentos a través de los cuales el Estado busca recaudar los tributos en atención al presupuesto del Estado de derecho; para ello concibe a los administrados, como aquellos sujetos quiénes tienen esa obligación de contribuir al Estado atendiendo a la relación de poder que existe entre estos, lo cual definitivamente se trata de una consecuencia de esa relación jurídica, que es propia del derecho público.

El deber constitucional de contribuir, también se señala que está directamente vinculado con el deber solidario de sostenimiento de la carga democrática; y es que la solidaridad se encarga de representar esos fundamentos que existen alrededor del deber de contribuir, puesto que tiene una base en atención a la función social que cumple el gasto público. Es decir a la responsabilidad que asume el Estado, para hacer efectivo algunos servicios básicos a favor de la sociedad, que nacen también

⁷ MAYER O.: *Le droit administratif allemand*, V. Gaird, Briere, París, I, 1903 y *Deutsches Verwaltungsrecht*, 2 Bände, Bd. 1, Leipzig, Verlag von Duncker & Humblot, 1895. (Título en español el Derecho Administrativo Alemán). La versión original de *Deutsches Verwaltungsrecht* está disponible en: http://www.deutschestextarchiv.de/book/view/mayer_verwaltungsrecht02_1896?p=9.

como mandato constitucional donde destacan derechos como la educación, la salud, la seguridad, entre otros de la misma naturaleza. (DE LA GUERRA ZUÑIGA, 2015).

Siguiendo esa línea, PAUNER CHULVI, ha señalado que existen otra forma o criterio de establecer el vínculo entre la solidaridad y el sistema financiero. Esto es, a través del reconocimiento y protección de otros derechos, que implican para el Estado un gasto; un típico ejemplo es el derecho fundamental a la propiedad, reconocido a favor de las personas privadas, pero a la vez se les asigna la función social; permitiéndole así ser protegido contra la confiscación de cualquier naturaleza, e inclusive contra las que provienen o son de naturaleza tributaria. (DE LA GUERRA ZUÑIGA, 2015)

Es también necesario señalar acerca de los principios que enmarcan la obligación tributaria, que estos tienen su fundamento en el derecho a la legalidad y a la seguridad jurídica que le corresponde al administrado ante el poder del Estado, garantizándoles así, una justicia impositiva; entre estos principios encontramos al deber de contribuir, la capacidad contributiva, el principio de igualdad, el principio de equidad, y el de no confiscatoriedad que funciona como un límite para proteger el derecho a la propiedad de los contribuyentes.

1.3. “La Ley del Impuesto a la Renta de personas naturales en el Perú y los principios constitucionales tributarios de capacidad contributiva y de igualdad” – Perú

Esta tesis es un antecedente que se relaciona de manera indirecta con la presente investigación, y se ha seleccionado básicamente porque dentro de su marco teórico, nos brinda algunos alcances sobre la importancia del deber de contribuir dentro de nuestro ordenamiento jurídico tributario.

El autor CHUMÁN ROJAS, ha presentado una modificatoria a la normativa vigente a través de la cual se busca garantizar el respeto a los principios en materia tributaria, tales como “la capacidad contributiva y el principio

de igualdad”, necesarios para asegurar cumplimiento del deber, sin que este genere ningún tipo de afectación económica a los contribuyentes y tampoco está afectación la perciba el fisco, puesto que la recaudación tributaria va a contribuir al gasto público. Particularmente, enfatiza en su comentario indicando que el contenido de la legislación del impuesto a la renta, el cual se viene aplicando a las personas naturales en la realidad peruana se caracteriza por afectar de manera arbitraria los principios de naturaleza constitucional, los mismos que han sido mencionados en líneas anteriores.

Es así que dentro de su fundamentación teórica se plantea lo siguiente respecto al deber de contribuir:

La obligación de contribuir y cumplir con las obligaciones tributarias en su mayoría se comprende como un sacrificio que realizan los ciudadanos. Sin embargo, es importante enfatizar que esto es un reflejo de la responsabilidad que tiene la sociedad civil de contribuir económicamente con el Estado atendiendo a que esta institución paternal cumple un deber principal, el cual consiste en alcanzar el bienestar general y el desarrollo integral de todos los ciudadanos a nivel nacional. De manera que, el cumplimiento de esta obligación ayuda a que las necesidades de toda la sociedad se logren, así las mejoras en calidad y condición de vida, así también contribuye esto a lograr unidad económica de todo el país.

Esta obligación debe entenderse como un deber de contribuir, el cuál debe ser analizado de un modo horizontal con el único fin de poder realizar una identificación acerca de quiénes son los verdaderos contribuyentes de hecho y de derecho, esto viendo a aquellos casos del impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas, puesto que los contribuyentes de hechos son aquellos consumidores finales de los bienes y que los usuarios finales son de los servicios y así en cuanto se refiere a los contribuyentes de derecho es importante mencionar de qué se trata en ciertas ocasiones de personas naturales que a raíz de sus rentas gravadas en un régimen de persona natural en el impuesto a la renta, pero también dentro de este tipo de contribuyentes se encuentran aquellas

personas jurídicas las cuales se caracterizan por percibir de sus clientes un impuesto general a las ventas y él también llamado impuesto a la renta.

En otras palabras, este deber el cual es objeto de comentarios consiste en aquel aspecto necesario, el cual ha tomado como base el sistema tributario que se encuentra vigente en la realidad del Estado, pero existen vacíos, los cuales se deben a que el legislador no ha tenido ese aspecto necesario acerca de la prudencia donde la información sobre la capacidad de consumo de los contribuyentes para poder crear las obligaciones tributarias.

Ahora en cuanto se refiere a establecer aquellas bases que componen el sistema tributario en el cual se basa precisamente esa obligación o el deber de los ciudadanos de contribuir definitivamente se va a requerir de una participación de los representantes de los agentes de la economía, entiéndase aquí que estos tres principales son el Estado, las empresas y las familias, puesto que el único fin consiste en alcanzar el desarrollo social del país, lo cual definitivamente facilitaría en la economía de las empresas peruanas, tanto pequeñas como grandes. (CHUMÁN ROJAS, 2015).

PARTE II: DEFINICIONES DOCTRINARIAS

2.1. Derecho Tributario

Teóricamente, en cuanto se refiere al derecho tributario esta es una disciplina dentro de las ciencias jurídicas, la cual se comprende como un conjunto de instrumentos y normas jurídicas a través de los cuales se trata acerca de los tributos. Precisamente busca que el derecho tributario regule esta figura a través de sus diferentes aspectos, de manera que la terminología propia ha sido objeto de discrepancias, considerándose como un término que no es uniforme cómo sucede en otras legislaciones. Sin embargo, es importante mencionar que, en la doctrina de Italia y España, así también de Brasil, pero precisamente en la doctrina peruana se utiliza este término de derecho tributario. Los alemanes prefieren la expresión “Derecho Impositivo”, mientras que la legislación francesa y argentina utiliza la denominación “Derecho Fiscal”. (VELÁSQUEZ CALDERÓN & VARGAS CANCINO, 1997).

Al respecto, el maestro argentino CARLOS GIULIANI FONROUGE dice: *“La denominación más correcta es la de Derecho Tributario, por su carácter genérico, pero no debería existir inconveniente alguno en continuar utilizando el término Derecho Fiscal por estar en nuestra costumbre”*.⁸

Por su parte, el español NARCISO AMORÓS amplía dicha definición al sostener que *“El derecho tributario es la rama del derecho público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país”*.⁹

De lo expuesto anteriormente se puede inferir que resulta más pertinente utilizar el término “tributario”, porque al emplear la palabra “fiscal”, se hace alusión únicamente al estudio y regulación del “fisco”, que viene a ser la

⁸ VELÁSQUEZ CALDERÓN, Juan M.; VARGAS CANCINO, Wilfredo. *“Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario Peruano*. Editorial Grijley, Lima, 1997, pág. 9.

⁹ Ídem

entidad del Estado encargada de la recaudación de tributos. En tal sentido, se debe tener en cuenta que la actuación del fisco no solo hace referencia a dicha actuación estatal, sino que también está vinculada con los restantes recursos del Estado por el modo que opera éste (Ley de Presupuesto, Ley de Endeudamiento, etc.), expresados en el Derecho Financiero. Sin embargo, y dado que el uso común y la costumbre mantienen tal denominación, debe concluirse que las expresiones Derecho Fiscal y Derecho Tributario pueden utilizarse con análogo significado.¹⁰

VALLEJO CUTTI, indica que el derecho tributario o derecho fiscal es una rama del derecho público encargada del estudio de las normas jurídicas a través de las cuales el Estado Peruano ejerce su poder tributario con la finalidad de obtener de los contribuyentes (particulares) recursos económicos (ingresos) que sirvan para la redistribución de la riqueza, también sirve para sufragar el gasto público, pago de remuneraciones a los funcionarios y servidores del Estado, gasto en la adquisición de bienes y servicios y gastos de capital en la ejecución de obras públicas para el bienestar de la población en aras de la consecución del bien común. Es la disciplina que estudia el tributo, la interrelación de la administración tributaria y los administrados, los deberes tributarios, es la columna vertebral de la política económica de un país.

El derecho tributario como es de verse abarca el estudio de la aplicación de las normas tributarias, la relación obligacional existente entre el estado y los contribuyentes, regula los tributos y sus alcances, es por ello que el autor manifiesta que comprende principalmente la regulación del ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado.

Según el Dr. Matos¹¹: *“El derecho tributario se puede definir como el conjunto de normas encaminadas a optimizar la recaudación tributaria en*

¹⁰Ídem

¹¹ MATOS BARZOLA, Alan Emilio, Publicado en el Suplemento de Análisis Legal Jurídica del Diario Oficial el Peruano, el 13 de octubre del 2009, p. 2.

armonía con los otros derechos fundamentales que tienen los contribuyentes”.

En ese sentido, el autor citado, indica que el objetivo del derecho tributario busca mejorar la recaudación tributaria, a través del establecimiento de normas, pero que dichas normas deben ser coherentes con lo que estipula el ordenamiento constitucional, es decir si la vulneración de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Por otra parte es preciso señalar la opinión de VILLEGAS CALDERÓN y VARGAS CANCINO, quien manifiesta que desde el punto de vista formativo o de iniciación del estudio del Derecho Tributario, este puede dividirse en dos grandes partes: Una primera llamada *Parte general*, constituida por las normas que consagran los principios aplicables a las relaciones entre el Estado y los particulares, armonizando las garantías del fisco y de los contribuyentes, lo cual es de aplicación común a todos los tributos y la segunda es la parte especial, la cual se caracteriza por contener caracteres especiales, los cuales regulan los diferentes tributos que forman parte del sistema tributario.

En cuánto se refiere a la primera parte, la llamada parte general corresponde mencionar que está se diferencia por realizar el estudio a las fuentes del Derecho tributario, así también realiza una interpretación a las normas en esta materia evaluando la aplicación de los mismos espacios cómo es el tiempo, estudia también la definición legal y los caracteres de cada uno de los tributos en general.

Ahora en cuanto se refiere a esto vale señalar el estudio, abarca también el análisis de los principios jurídicos de la tributación, siendo está uno de los aspectos más importantes tomando, en cuenta que el código tributario regula y contiene estos principios en su texto.

En cambio, la parte especial, se diferencia por presentar las disposiciones de carácter especial en relación a los gravámenes que forman parte del sistema tributario. Es decir, contiene la especificidad de cada uno de los aranceles que conforman el procedimiento tributario. Ejemplo de ello

tenemos: La ley del Impuesto a la renta, Ley del Impuesto General a las Ventas, etc.

En tal sentido, hay opinión compartida con la que realiza URQUIZO MAGGIA al sostener que el *“Derecho tributario abarca los problemas jurídicos derivados de la existencia de los tributos, esto es, de los ingresos que los entes públicos obtienen compulsivamente de los ciudadanos”*. (VELÁSQUEZ CALDERÓN & VARGAS CANCINO, 1997, págs. 10 - 11).

Los autores citados, entienden que este derecho surge con la necesidad de ser una solución ante las controversias que se susciten, como consecuencia de la acción compulsiva que ejerce el estado contra los contribuyentes, al exigírseles el pago de sus tributos, y de esa forma contribuir con los ingresos del fondo público, que luego deberá ser redistribuido a través de la ejecución de obras u actividades que beneficien a la sociedad.

2.2. Origen del Derecho Tributario

Son orígenes del Derecho en mención, los que constituyen los aranceles; aquellos medios que dirigen la fundamentación y aplicación de los preceptos de las normas jurídicas tributarias, en ese entendimiento los orígenes pueden ser de empuje obligatorio (como las normas, leyes, constitución o algunos veredictos de observancia obligatoria arrojados por el tribunal fiscal) o pueden ayudar como antecedentes o preceptos para los demás estudiosos o conocedores del derecho en el camino tributario (como es el tema de la enseñanza y las resoluciones dadas por el mismo tribunal fiscal que en si no pueden surgir o ser jurisprudencia obligatoria).

Específicamente el reglamento tributario en la norma III de la parte preliminar ordena acerca del régimen que utiliza a través de los siguientes enunciados:

- Primero considera a las normativas constitucionales: desde el punto de vista de la protección de los derechos fundamentales

- Los acuerdos de carácter internacional que han sido adoptados por nuestro Estado donde esté es parte
- Tercero, las normativas tributarias y todas aquellas normas que gozan del mismo nivel de jerarquía
- El otro nivel son las Leyes orgánicas o especiales que rigen al inicio origen del tributo regional o municipal
- Todas aquellas normativas reglamentarias
- La jurisprudencia entendiéndola como una fuente de derecho
- Las resoluciones emitidas por el órgano de administración tributaria y qué son consideradas como de carácter general
- La doctrina jurídica

2.3. El Sistema Tributario Nacional

En cuanto al sistema de tributación nacional corresponde mencionar que a través de la doctrina a este se le ha concebido como aquel conjunto de tributos, los cuales rigen dentro de un Estado y se caracteriza también por ser tratado como un objeto unitario de conocimiento.

Villegas¹² explica que el Sistema Fiscal es el estudio de la recaudación de impuestos en su conjunto, y luego lo define como la recaudación de impuestos que un país impone en un momento determinado.. (STAFF DE LA REVISTA ACTUALIDAD EMPRESARIAL, 2007, pág. 9)

Se encuentra en la doctrina varias definiciones en lo que concierne a un “sistema tributario” por lo tanto podemos conceptualizarlas en un primer punto, en el ámbito amplio, como un grupo total de tributos, y en un segundo punto, en el ámbito no tan amplio como las bases de coerción u obligación.

¹² VILLEGAS, Héctor B. *“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, 8° Edición, pp. 324 – 325.

Del mismo modo tenemos, que para el diestro argentino MANUEL DE JUANO, *“el conjunto de los tributos vigentes en un Estado es lo que constituye su sistema tributario que, por supuesto, se integra con gravámenes de muy diversa naturaleza, a saber: impuestos, tasas, contribuciones y recursos parafiscales”*.

Del mismo modo, el procedimiento tributario, es un grupo total de normas y métodos establecidos por la ley y que dirigen la relación entre el ciudadano y el estado, es por ello que se basa en un grupo de reglas dadas por el estado con el propósito de establecer la conexión entre los que conforman el ciclo tributario: acreedor y deudor.

Por su parte, (GARCÍA DORADO, 2004), señala que el sistema tributario aparece más como una aspiración o meta que como algo perfectamente estructurado y conseguido. Puede decirse, por tanto, que un sistema tributario es siempre un “edificio sin terminar”. Para el autor, un sistema tributario ha de ser coherente y por ello debe estar regido por una serie de principios y criterios que aplicados al sistema y a cada una de sus figuras consigan un todo ordenado hacia un fin, este es la justicia del sistema.¹³

Sin embargo BARRIOS ORBEGOSO *“entiende por sistemas tributarios aquellas formas de imposición utilizadas por el Estado para obtener sus ingresos”*.

Esto quiere decir, es diferente comentar sobre el procedimiento tributario, como tal, y por otro lado de un sistema coercitivo, para empezar el primero se le atribuye al grupo de tributos (actuales en un país) de preceptos y guías tributarias, que rigen la conexión jurídicas tributarias, y en un segundo ámbito a los aspectos de coerción, como son las circunstancias en las que se empelan los impuestos. (VELÁSQUEZ CALDERÓN & VARGAS CANCINO, 1997, págs. 40 - 41)

¹³ GARCÍA DORADO, Francisco. *“Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación”*. Editorial Dykinson, Madrid, 2004, pág. 27.

Ahora bien otro punto importante que hay que tener en cuenta dentro del estudio de todo sistema tributario son sus limitaciones, estas son de dos tipos:

- **Limitación espacial**

Se debe fundar en un específico territorio, norma y aun determinado país fijo. Dado que pueden haber o encontrarse procedimientos tributarios parecidos en distintos países, pero siempre habrá una característica u estilos que distinguen de manera nacional, cada grupo de tributos es una consecuencia de las instituciones jurídicas y políticas de un territorio, de su estructura social, de sus respectivos recursos, de la manera como se distribuye sus ingresos, y de su economía, etc.

Pueden elaborarse análisis buscando las semejanzas, pero cuidándose de realizar conceptos de manera generales peligrosas. Con mucha razón el profesor brasileño BALEEIRO nos explica que *“el sistema tributario está integrado con los variados impuestos que cada país adopta según su género de producción, su naturaleza geográfica, su forma política, sus necesidades, sus tradiciones. No se puede establecer científicamente un sistema tributario modelo o ideal para todos los países ni para cualquiera de ellos. No puede prescindirse del pasado ni despreciar los factores políticos, morales, psicológicos e incluso religiosos”*. (VELÁSQUEZ CALDERÓN & VARGAS CANCINO, 1997)

- **Limitación temporal**

Es otro punto de limitación que se atribuye en circunscribir el análisis de un procedimiento tributario a una determinada era, debido que las normas tributarias son cambiantes y múltiples, por ello es complicado pretender hacer un análisis del sistema tributario, en un periodo amplio.

El tratadista HÉCTOR VILLEGAS, En relación a este tema ha sostenido que debe existir una limitación dentro de una investigación del sistema tributario, debe aplicarse dentro de un determinado periodo. En acorde a la evolución social y económica que representa, un cambio global en las actividades y comportamientos de las personas, por lo que requiere entonces una adecuación de la normativa jurídica, evitando así huecos o vacíos legales. Además, hay que tener en que las normas tributarias se caracterizan por su multiplicidad, variabilidad e inestabilidad; resaltando la importancia de desarrollar investigaciones alrededor de esta que estén relacionadas al sistema tributario desde un contenido temporal concreto para mayor conocimiento en razón a estos temas de gran importancia teniendo en cuenta que está de por medio el desarrollo del país.

Ahora hablaremos de las clases de sistemas tributarios, y es que en la doctrina se ha planteado dos tipos de sistemas, que a saber son los siguientes:

- **Sistema Tributario Racional**

Este procedimiento se da cuando el conocedor del derecho condiciona una conexión entre las partes que conforman la tributación y los factores empelados, es decir el procedimiento tributario es un grupo total de actos legislativos, tratando de establecer una fuerza coercitiva en el beneficio de impuesto con el fin de cumplir un objetivo de política financiera.

- **Sistema Tributario Histórico**

Es aquello que es el resultado de la armonía que resulta entre las partes que conforman a través de la tributación y de los factores empleados; se realizan por lo involuntario de la evolución histórica. Es el procedimiento tributario conformado por un conjunto de tributos que han ido pronunciándose por las urgencias que declara o los aprietos que emergen del mismo estado.

2.4. El tributo

La palabra *tributo* proviene de la voz latina “*tributum*” que en Roma equivalía a la de *gabela*, que significaba toda imposición pública.

Para el maestro DOMINGO GARCÍA RADA: *El tributo se caracteriza por un nivel publicístico, que quiere decir que pertenece al derecho público, considerándose entonces como esa obligación o deber de contribuir para con el Estado y poder de ese modo exigir de manera coactiva ese deber atendiendo a ese poder del imperio.*

GERALDO ATALIBA, considera al tributo como: *“El instrumento jurídico de abastecimiento de las arcas públicas, el mismo que se obtiene por medio de comportamientos humanos”.*

Por su parte BARRIOS ORBEGOSO, define al atributo como: *“aquel vínculo su-generis que se da entre los miembros del Estado y el estado mismo, y que origina para una de las partes (Estado), el derecho de percibir una prestación pecuniaria y para la otra, el deber de proporcionársela”.*

Y, finalmente, para HÉCTOR VILLEGAS los tributos son: *“Las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, a los particulares, según su capacidad contributiva, en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines”.*

La norma tributaria, específicamente el código peruano en esta materia no ha regulado una definición para el concepto de lo que es el tributo, pero si ello se encuentra definido en las demás fuentes del Derecho, así como también en las que inspiran la formación de esta norma.

Sin embargo, en la definición de tributo o en su intento por definirlo corresponde citar al anteproyecto que fue elaborado por Jaime García

Añooveros, así también aquel que realizó Carlos Llontop Amorós, los cuáles han sido considerados en la actualidad como grandes antecedentes históricos y de gran aporte que fueron para el código tributario peruano.

En términos generales, los tributos son *“los ingresos que el Estado percibe se dividen en ingresos de derecho privado u originarios e ingresos de derecho público o derivados, siendo inmediatos y originarios aquellos que provienen de bienes patrimoniales del Estado (propiedades, inversiones, etc.) y derivados los que se obtienen por exigencia a los particulares mediante el ejercicio del poder tributario (los tributos)”* (VELÁSQUEZ CALDERÓN & VARGAS CANCINO, 1997).

La enumeración que facilita la doctrina en relación a las características del tributo son las que a continuación se indican:

- a) El tributo ha sido considerado como obligatorio atendiendo a la virtud del *“poder de imperio”* estatal.
- b) El tributo se caracteriza por ser una prestación de carácter pecuniaria.
- c) El tributo sólo nace por ley (*nullum tributum sine lege*), lo cual se verifica con la regulación que existe en las normativas vigentes.
- d) El pago del tributo es fijado atendiendo a la capacidad contributiva.
- e) El pago del tributo es exigido, puesto que este forma parte del patrimonio del Estado y con ello este equipa los instrumentos y medios necesarios para poder contribuir al desarrollo del país.
- f) El tributo es un pago exigible a todas aquellas personas naturales y jurídicas.

El concepto jurídico de tributo está construido a la luz del principio jurídico y adaptado a su sistemática. No es posible intentar trasladar al mundo del derecho nociones pre jurídicas que le serían irreductibles.

BALLADORE PALIERI recuerda que *“la ingeniería no confunde cosas heterogéneas, como las reglas técnicas del arte de construir y el material*

de construcción. No se puede pretender dejar de lado el discernimiento lógico e impostergable entre el objeto del tributo (el comportamiento humano) y el objeto de éste, inserto en el mundo fáctico (el dinero)”.

Asimismo, GERALDO ATALIBA afirma que *“el concepto de tributo para el derecho es un concepto exclusivamente jurídico, que no se puede confundir con el concepto financiero o económico, de otro objeto, de otros sectores científicos, como lo es el tributo ontológicamente considerado”.* En tal sentido, *tributo*, para el derecho, es una cosa distinta de *tributo* como concepto de otras ciencias.

2.4.1. Clases de tributo

Las tasas, las contribuciones y los impuestos, son todos los términos que se han utilizado para describir los ingresos fiscales en el pasado.

La clasificación tripartita universalmente aceptada por la doctrina tiene un origen financiero en lugar de legal, y ha sido reformulada por el derecho tributario para preservar la distinción entre las distintas formas de financiación de los servicios públicos.

Al respecto, el maestro brasileño GERALDO ATALIBA ha propuesto una nueva clasificación denominada *“Tributos Vinculados y no Vinculados a una actuación estatal”*, la misma que, en esencia, concuerda con las definiciones del Impuesto, Contribuciones y Tasas, ensayados por el Modelo del Código Tributario para América Latina.

Este autor hace un comentario en relación a la clasificación de los tributos, este ha señalado que esta debe realizarse tomando en cuenta aspectos como el hecho que ha generado la obligación tributaria. Claramente precisa que estos tributos que no están vinculados al impuesto, donde se extrae que la obligación surge independientemente de aquellas actividades estatales relativas al contribuyente, así como a los tributos que se encuentran vinculados,

tales como las tasas y las contribuciones, entendiendo que estos tienen una dependencia de una actuación estatal en relación al obligado.

El Derecho positivo en el Estado Peruano se caracteriza por brindar la seguridad jurídica a los diferentes tipos de tributos que existen. Sin embargo, es importante mencionar que esto significa normatividades diferentes. De manera que corresponde citar que, el carácter genérico de la expresión *tributo*, es recogido a su vez por la Norma II del Título Preliminar del actual Código Tributario peruano, al sostener que el término genérico de tributo comprende impuestos, contribuciones y tasas.

a) El impuesto

En cuanto se refiere al impuesto hay que comprender que este se trata de aquel tributo exigido para asegurar los gastos que incurra el Estado, en la realización de sus actividades, sin que este signifique un beneficio directo al contribuyente que lo paga.

URQUIZO MAGGIA sostiene que el impuesto *“es aquel recurso tributario exigido por el Estado a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria y cuyo producto es destinado por el Estado a la atención de las erogaciones que producen los servicios públicos generales o al déficit de los servicios divisibles. Así tenemos: El Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas, por citar algunos”*.

Para el maestro uruguayo VALDÉS COSTA “el impuesto es el tributo por excelencia”, porque cumple con todos los requisitos que se le atribuyen este, siendo también una como una prestación económica, cuyo cumplimiento es exigible por el poder estatal, por la capacidad contributiva del administrado, porque se encuentra regulado en la Ley y porque tiene el propósito de atribuir ingresos económicos al

Estado, con el propósito de poder cumplir sus fines que y asegurar las mejoras y el desarrollo al país.

GIANINNI, por su parte, define al impuesto como *“el tributo que sirve para financiar servicios que redundan en beneficio de toda la colectividad, sin poderse determinar en qué proporción beneficia a cada uno, como por ejemplo el servicio de defensa del Estado y el servicio de policía interior”*.

GERALDO ATALIBA considera al impuesto como *“el tributo no vinculado, cuya hipótesis de incidencia consiste en un hecho cualquiera que no sea una actuación estatal directa en favor del obligado”*.

Vale destacar que en el ordenamiento jurídico peruano se ha considerado al impuesto como una especie propia del género tributo, esto guardando relación con lo que ha establecido la norma II del título preliminar del código tributario a través del cual se ha hecho una definición conceptual del impuesto donde claramente lo ha definido como aquel tributo cuyo cumplimiento no va a conllevar a una contraprestación de manera directa para beneficio del contribuyente por parte del Estado.

Ahora en cuanto a lo que ha establecido la doctrina al respecto corresponde comentar acerca de la clasificación de los impuestos y esto es que se le ha reconocido a través de diferentes clasificaciones que atienden a diversos criterios. Sin embargo, el que más se conoce y ha sido aceptado jurídicamente por diversos doctrinarios es aquella clasificación que habla de impuestos directos e indirectos.

b) Las contribuciones

En lo que se refiere a las contribuciones, existen diferentes definiciones, entre ellas está el que señala GIULIANI FOUROGE, al manifestar que corresponde a *“la prestación obligatoria debida, en*

razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado”.

En resumen, las contribuciones forman parte clasificación que se le comprende o conceptualiza como aquel tributo cuyo cumplimiento del pago es realizado por el contribuyente a beneficio del fisco y lo realizan en contraprestación a ciertos beneficios sectoriales que derivan de algún tipo de servicio que ha prestado el Estado.

En cuánto se refieren puto viendo a la naturaleza jurídica de estos corresponde mencionar qué no hay una cuantificación del presupuesto calculado desde ese instante en que se designa para alguna afectación particular fin de lograr ciertos beneficios en un sector en específico sea este la producción o en su defecto la industria. Ejemplo: Aportaciones al IPSS, al FONAVI, por citar algunos de ellos.

Contribución es, según GIANNINI, *“La prestación debida por quienes encontrándose en una determinada situación, experimentan una particular ventaja económica por efecto del desarrollo de una actividad administrativa, frente a todos los demás, a quienes la actividad beneficia de modo indistinto o bien por quienes a consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria, de un comercio o de otra actividad, provocan un gasto o un aumento de gasto del ente público”.*

De esa manera es que, la contribución se diferencia por ese carácter propio del beneficio y específicamente de la carga, frente a la generalidad de lo que es la carga del impuesto y la individualidad de la carga de las tasas.

Como ejemplo de contribución podemos citar el gravamen que se impone a los vecinos de un lugar determinado para financiar un camino u otro servicio especial que los beneficia directamente.

c) Las tasas

En contraste con los anteriores, no existe un criterio claro y unánime en la doctrina sobre la concepción, la definición y la clasificación de las tasas; de hecho, algunos autores sostienen que dicha retribución no debe clasificarse como impuesto.

Para HÉCTOR VILLEGAS *“La tasa es un tributo cuyo hecho generador es una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente”*. En este sentido, se considera a tasa como una contribución que puede ser exigida coactivamente por el Estado y, por lo tanto, sólo puede crearse por ley, que su hecho generador es la actividad que el Estado cumple, que está vinculada al obligado a pagar, y que la actividad vinculante debe ser inherente a la soberanía estatal.

Para JOSÉ MARÍA MARTÍN *“La tasa es una especie de tributo exigido por el Estado u otro ente público facultado a tal efecto, como contraprestación por la utilización efectiva o potencial de un servicio público divisible o de costo prorrateable”*.

El mismo autor señala que la diferencia que existe entre impuesto y tasa, nace a partir del servicio público que busca financiar, tal como señalan los tribunales al manifestar que *“cuando lo que predomina en el servicio es el interés público, el procedimiento para su financiación es el impuesto, y cuando lo es el interés individual, pero con proyecciones directas o indirectas a la vida colectiva o social, su financiación se encuentra por medio de las tasas”*.

PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLES definen a la tasa como: *“Un tributo que se establece expresamente por ley a favor del Estado u otro ente público y exigible cuando se presta un determinado servicio, siendo el prestatario el obligado al pago del tributo”*.

GERALDO ATALIBA, conceptualiza a la tasa como *“un tributo vinculado cuya hipótesis de incidencia consiste en una actuación estatal directa e inmediatamente referida al obligado”*. En tal sentido, corresponde mencionar que la tasa se ha definido conceptualmente como un instrumento a través del cual se compensa al Estado, por los gastos que han sido generados a causa de la solicitud o por conveniencia de algunas personas, para cual el Estado ha tenido o tiene que realizar una actividad.

En ese orden de ideas, corresponde mencionar que la diferencia entre la tasa y el impuesto, es la utilidad directa que obtiene el obligado a su favor, para lo cual asume de la obligación de realizar un pago. A través de este, los contribuyentes pueden solicitar servicios especiales, exigiendo la prestación que guarde relación con la tasa pagada.

En la legislación peruana, en el literal “c” de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, se define a la tasa como aquel tributo cuyo deber es el hecho de generar la prestación efectiva por el estado mismo, como un servicio público incivilizado y representado por el mismo contribuyente.

En el citado artículo también se consigna como se clasifican las tasas, señalando que estas pueden ser: arbitrios, derechos y licencias.

- **Arbitrios:** estos se definen conceptualmente como aquellas tasas, las cuales son pagadas por la prestación o en su defecto por el mantenimiento de ciertos servicios públicos.
- **Derechos:** estas se definen conceptualmente como aquellas tasas, sobre las cuales se exige su pago a cambio de la prestación de ciertos servicios administrativos públicos o en su defecto del aprovechamiento de ciertos bienes públicos.

- **Licencias:** estas se definen conceptualmente como aquellas que gravan el derecho a obtener autorizaciones específicas que se usan para la ejecución de las actividades de provecho propio, que se encuentran sujetas al control o a la fiscalización.

2.5. La obligación tributaria y sus elementos

El Derecho Tributario vira en torno de la creación de un deber tributario sustantiva, de carácter coercitivo, es decir de un deber en el aspecto de derecho de los deberes que están emergidos todos los ciudadanos que conforman un país determinado.

El deber tributario tiene la característica particular de ser un deber, porque inicia y se origina en la ley, así mismo es un deber de índole simple y no complicado, es un deber de naturaleza individual y no de derecho reales, no es sí mismo como un carácter de obligación, por una cosa sino por la conexión entre los ciudadanos. .

Del mismo modo señala (VELÁSQUEZ CALDERÓN & VARGAS CANCINO, 1997, pág. 103), señalan que el deber tributario tiene un argumento patrimonial y no se tolera que anticipadamente a la creación del deber tributario, debe haber un deber personal, sin argumento patrimonial, por consiguiente que no es una conexión frente a la supremacía del magnatíco poder estatal, dado que se origina desde el inicio con una relación patrimonial, es decir, con el deber en un entendimiento común.

Por su parte GARCÍA RADA, expresa que *“El vínculo de la obligación tributaria es de carácter personal, porque se establece entre el sujeto activo – el Estado y el sujeto pasivo – la persona física o jurídica, individual o colectiva, con plena capacidad jurídica que dispone de un patrimonio y que desarrolla determinada actividad económica”*.

En nuestro ordenamiento jurídico en el Art. 1° del Código Tributario, se establece la naturaleza jurídica de la obligación tributaria, indicando que *“es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”*.

URQUIZO MAGGIA, sostiene que *“La obligación tributaria crea un vínculo entre dos personas por cuya virtud, el deudor es compelido a efectuar una prestación en favor del acreedor, sea dando, haciendo u omitiendo. Es la parte fundamental de la obligación jurídico tributaria y a la vez el fin último al cual tiende la institución del tributo”*.

Ahora bien, en cuanto a los elementos de la obligación tributaria, debemos señalar que en opinión de FLORES POLO, la relación jurídica tributaria presenta los siguientes elementos:

- **El sujeto activo**

En la relación jurídica tributaria el Estado viene a ser el sujeto activo, como el único titular de la potestad tributaria. Y es que el hecho de ser el mismo Estado el titular del poder tributario en virtud a través del cual se fundamentó la base de la normativa tributaria, lo cual es compatible con la situación jurídica del sujeto activo del “vinculum juris” tributario, el cual le vincula con los demás sujetos que asumen el papel de pasivo.

Por lo que se comprende que “el sujeto activo de la imposición, el cual es también como acreedor tributario, es el Estado o el organismo público quienes tienen la facultad tributaria que le ha sido otorgada por ley expresa (VELÁSQUEZ CALDERÓN & VARGAS CANCINO, 1997, pág. 108). Es decir, el Estado es aquella institución, la que se hace acreedora para poder de poder percibir las prestaciones económicas que se derivan a partir de la contribución impositiva de los administrados.

- **El sujeto pasivo**

Para DE JUANO, respecto al sujeto pasivo de la obligación o relación jurídica tributaria señala que *“es siempre un sujeto de derecho, vale decir, la persona a quien la ley obliga al pago del gravamen, llamada contribuyente”*.

Por su parte el autor LUIGI EINAUDI dice: *“Que cuando los impuestos se pagan, hay en primer término, un contribuyente designado por la ley para realizar el pago. Existe, pues la percusión del impuesto; el contribuyente percutido, o contribuyente legal o de derecho, es el que adecua el impuesto al Erario. Pero no siempre, aquel que adeuda el impuesto al Erario es el que efectivamente lo soporta si es otro quien soporta la carga del pago, tenemos la traslación del impuesto sobre un tercero, por parte del contribuyente percutido. Estos terceros pueden ser varios; si aquel a quien transfiere el impuesto puede a su vez, desplazarlo ulteriormente, pueden realizarse, no una, sino varias traslaciones del impuesto”*.

Parafraseando lo expuesto por LUGI EINAUDI, se puede decir, el contribuyente, no siempre es la persona que paga efectivamente el tributo; esto puede suceder en el caso de los representantes legales de empresas, también cuando se trata de agentes de retención o de percepción; a los cuales se le traslada la obligación tributaria, por el hecho de encontrarse vinculados a los actos que la originan.

En el Art. 7° del Código Tributario nos indica que existen dos tipos de sujetos pasivos, y es que prescribe que existen aquellos deudores tributarios cuya persona es obligada a cumplir con las prestaciones tributarias entendiendo que son estos los contribuyentes o que son estos los responsables.

- **Contribuyente**

El contribuyente se conceptualiza como aquel sujeto sobre el cual recae la obligación directa de cumplir con el pago de los tributos por mandatos que han sido establecidos por ley. Este sujeto cumple con una función principal que es el pago del mencionado tributo en términos económicos lo que lo conlleva a realizar un desprendimiento económico personal para poder entregarle al Estado aportando de ese modo al presupuesto fiscal. Debe entenderse que, el contribuyente o llamado también sujeto pasivo de derecho tiene también la obligación de cumplir con obligaciones secundarias y formales, las cuales son: obligaciones de hacer, de no hacer y obligaciones de tolerar, según la clasificación de BELAUNDE GUINASSI.

En lo que respecta a las obligaciones de hacer, quiere decir que el contribuyente tiene que declarar, porque el Fisco no conoce cuando se ha producido el hecho imponible. Por ejemplo, cuando una persona adquiere un inmueble o introduce mejoras en éste, está obligada a declarar dichas mejoras ante la Administración Tributaria, la que reajustará el monto del impuesto que le corresponderá cancelar.

En lo que se refiere a las obligaciones de no hacer, estas consisten en abstenerse de realizar algo, omitirlo o no hacerlo.

Por último, señala que las obligaciones de tolerar, consisten en soportar la intervención del Fisco; es decir, tolerar la comprobación, inspección o revisión por parte de las autoridades competentes de las declaraciones y actos tributarios efectuados por el contribuyente.

- **Responsable**

El responsable es aquel sobre el cual no recae la obligación directa. Sin embargo, si tiene la obligación de cumplir con carga tributaria, por la imposición de una Ley. Este sujeto de hecho bien puede tratarse de una persona natural o en su defecto puede ser también una persona jurídica, quien responde ante la obligación del cumplimiento del pago del tributo por mandato de ley.

Nuestro ordenamiento jurídico define a los responsables en su artículo 9° del Código Tributario.

Artículo 9°.- Responsable

El citado texto jurídico claramente ha citado que el responsable es quien no posee la condición de contribuyente, pero si tiene la obligación de cumplir con las obligaciones que le han sido atribuidas.

PARTE III: MARCO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

3.1. Derecho Constitucional Tributario

Es el conjunto de normas legales que rigen un orden institucional y constitucional y sirven de base para la imposición de impuestos a los individuos. En el caso peruano, estas normas se encuentran desarrolladas dentro de Constitución Política.¹⁴

Esta disciplina jurídica tiene por objeto el estudio de la potestad o poder tributario, la misma que difiere de las otras ramas del derecho tributario, por cuanto todas ellas, están subordinadas al Derecho Constitucional.¹⁵

Esta disciplina legal se ocupa del estudio del poder fiscal recogido constitucionalmente, no ocupándose de las otras ramas de la ley fiscal, que se encuentran subordinados a la norma constitucional.

El derecho constitucional tributario estudia también las normas que delimitan y coordinan los poderes tributarios o estatales entre las distintas esferas del poder en los países con régimen federal de gobierno.¹⁶

El derecho constitucional tributario examina las normas fundamentales que rigen el ejercicio del poder tributario estando estipuladas en los estados de derecho, además estudian las normas, que rigen y gobiernan los poderes tributarios entre los poderes de los países.

¹⁴ VELÁSQUEZ CALDERÓN, Juan M.; VARGAS CANCINO, Wilfredo. *“Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario Peruano”*. Editorial Grijley, Lima, 1997, pág. 15.

¹⁵ Ídem

¹⁶ VILLEGAS, Héctor B. *“Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”*. Editorial ASTREA, Buenos Aires, 2005, pág. 251.

En los estados respetuosos del derecho el poder tributario, se acata a las normas constitucionales, dado que garantiza la permanencia y la vigencia de las mismas.

En todos los ordenamientos de los modernos Estados de derecho existen normas de este tipo, aun en los casos de las llamadas “constituciones no escritas”. (VILLEGAS, 2005, págs. 251 - 252)

Por su parte el autor VALLEJO CUTTI, manifiesta que el Derecho Tributario Constitucional, “*estudia las normas fundamentales que regulan la imposición de tributos y su delimitación en función a los derechos fundamentales de la persona, las mismas que están contenidos en la Carta Magna del Perú (ius imperium)*”.¹⁷

Por lo cual debe entenderse, que la finalidad de vincular al derecho tributario con el derecho constitucional es importante, en la medida de que no se puede atribuir al estado una facultad absoluta sobre el ejercicio de la potestad tributaria, a través de la recaudación de tributos, por lo que se deben establecer límites, y dichas limitaciones son establecidas por la norma constitucional, quien garantizara la no vulneración de derechos fundamentales del contribuyente, en atención a que éste es el sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

3.2. La Potestad Tributaria

La potestad tributaria es conceptualizada como aquella institución o figura que ha sido regulada jurídicamente por la norma constitucional del Estado, y dentro de los instrumentos jurídicos, que ha otorgado al Estado una facultad de poder crear, modificar, prescindir y recibir tributos.

Claramente la norma suprema del Estado, como lo es la Constitución Política a través de su artículo 74 ha regulado que el “Estado tiene el deber de ejercer la potestad tributaria respetando cada uno de los principios de naturaleza constitucional, tales como la reserva de ley y la igualdad, así

¹⁷ VALLEJO CUTTI, Víctor. “Manual de Código Tributario”. Editora Vallejo, Lima, 2015, pág. 21.

como el respeto por cada uno de los derechos fundamentales de la persona y la obligación de respetar la no confiscatoriedad”.

Así mismo, regula y reconoce la potestad tributaria a los gobiernos regionales y locales, quienes asumen facultades de crear y regular tributos, que recaen sobre los administrados de su jurisdicción. Pero, siempre atendiendo a los parámetros establecidos en la normativa constitucional y normativa tributaria que rige a nivel nacional.

Para el autor argentino HÉCTOR VILLEGAS, el poder tributario es la capacidad que tiene el Estado de crear, modificar o eliminar los tributos. Al establecer los tributos obliga al pago por los ciudadanos sometidos a su competencia. “Nace, por tanto, la necesidad de generar normas mediante las cuales el Estado puede forzar a los ciudadanos para que aporten una parte de sus utilidades o patrimonios en beneficios de necesidades públicas”. (VILLEGAS, 2005, pág. 252).

Siguiendo la línea expuesta por el autor, se puede desprender que la potestad tributaria implica una supremacía y una sujeción. Ya que por un lado, un ente asume un rol superior e impositivo, y por otro lado una masa de individuos se sujetan a esta potestad. Así mismo señala, que esta potestad tributaria, es una facultad del cual emanan normas jurídicas en base a las cuales se obliga a los individuos a contribuir con el Estado en forma de tributos.

Desde el punto de vista jurídico, los límites del ejercicio de la potestad tributaria que ostenta el Estado, solo se encuentran en las normas o mandatos constitucionales.¹⁸

3.3. Principios Del Derecho Tributario

¹⁸ VILLEGAS, Héctor B. “*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*”. Editorial ASTREA, Buenos Aires, 2005, pág. 253.

La producción las normas tributarias y su aplicación, se fundamentan en numerosos principios; que según sus fuentes se clasifican en constitucionales y legales. Donde los primeros, tienen la capacidad de vincular al legislador ordinario y su transgresión a través de la creación de las normas, configura una inconstitucionalidad; mientras que los segundos, vinculan u orientan en términos estrictos de jerarquía de normas, aunque algunos, de acuerdo a su lógica, a su operatividad y, en definitiva, a su necesidad para la actividad tributaria, pueden ser respetados por el legislador. (CALVO ORTEGA, 2003, pág. 59)

Los principios del Derecho Tributario, funcionan como garantías a favor de los contribuyentes en contra de las potestades otorgadas al Estado, estos orientan al legislador al momento de la creación de una norma. (VELÁSQUEZ CALDERÓN & VARGAS CANCINO, 1997)

En el Art. 139° de la Constitución Política de 1979, se enumeraban los principios del Derecho Tributario, los cuales eran:

- Principio de legalidad
- Uniformidad
- Justicia
- Publicidad
- Obligatoriedad
- Certeza
- Economía En La Recaudación Y
- No Confiscatoriedad

Si bien en la letra de la norma había ocho principios, tributariamente hablando, solo cinco de ellos eran propiamente principios, los cuales dividiremos en dos grandes grupos diferenciados:

a) Principios obligatorios

Eran dos: el de legalidad y no confiscatoriedad. Amparados también por la Constitución de 1993, su transgresión por el legislador

implicaba una violación constitucional y acarreaba la invalidez de la norma.

b) Principios programáticos

Lo integraban el principio de uniformidad, certeza y economía en la recaudación; son principios no estrictamente jurídicos, sino de política fiscal, que el legislador debía tener en cuenta para el desarrollo de su labor.

La norma se convertía en una suerte de “cajón de sastre” cuando incluía como principios a la obligatoriedad y a la publicidad, que son características comunes a cualquier norma jurídica e incluso a la Justicia, que no es un principio sino es un valor.

Con la Constitución de 1993, la sistemática mejora enormemente; pues el Art. 74° del “*Régimen Tributario y Presupuestario*” incluye tres principios obligatorios:

- Principio de reserva de la ley, de no confiscatoriedad y, de respeto a los derechos esenciales del ser humano.

También contiene una base programático: el principio de igualdad (con progresividad, cuando excepcionalmente corresponda).

Es así, que como ya se había señalado, en el Art. 74° de la Constitución, indica que el Estado al ejercer su potestad tributaria, debe hacerlo en atención a los “principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona”. (STAFF DE LA REVISTA ACTUALIDAD EMPRESARIAL, 2007)

En los siguientes puntos desarrollaremos cada principio establecido en la norma constitucional.

3.3.1. Principio de reserva de la ley

El principio de reserva de Ley se traduce en la obligación del Estado de imponer tributos sólo a través las normas con fuerza de ley. De la misma manera, los elementos constitutivos de una obligación fiscal, como el acreedor de la obligación fiscal, el deudor fiscal, el hecho que genera la obligación fiscal, la base fiscal y el tipo de impuesto, se crearán mediante la aplicación de una norma con tal jerarquía normativa.

Este principio tributario, que a ciencia cierta tiene relación con el principio de legalidad, se conoce en materia tributaria como el único principio, en la cual se debe asentar las acciones para la recaudación.¹⁹

Esto da entender que la noción de reserva de la ley hace referencia al conocimiento de la ley en forma del aspecto formal.

La reserva de la ley, se complementa con el principio de legalidad, el cual implica la interpretación y aplicación de las normas, conforme a su texto y finalidad, por el titular y el ámbito de su competencia.

Este principio, es de gran importancia, porque significa, que solo a través de ley se pueden crear, regular, modificar y extinguir tributos; así como designar a los sujetos, el hecho imponible, base imponible, entre otros. (VELÁSQUEZ CALDERÓN & VARGAS CANCINO, 1997, págs. 100 - 101)

3.3.2. Principio de no confiscatoriedad

Este fundamento anuncia y determina la función del poder tributario del estado y como ende conforma o integra un mecanismo de defensa en algunos derechos constitucionales, como es el derecho de propiedad, tratando que la ley o preceptos tributarios lleguen a perturbar de manera absurda y de manera desproporcionalmente el ámbito patrimonial de los contribuyentes.

¹⁹ VELÁSQUEZ CALDERÓN, Juan M.; VARGAS CANCINO, Wilfredo. *"Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario Peruano"*. Editorial Grijley, Lima, 1997, pág. 100.

Es un principio Constitucional, de observancia obligatoria para los órganos que tienen potestad tributaria para fijar la base imponible y las tasas de impuesto. Su cumplimiento exige, que al momento de crear tributos, con sus respectivas tasas, se respete las exigencias mínimas que son propias de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Por lo anterior, se infiere que un tributo será confiscatorio en la medida que el mismo absorba una parte importante del capital del contribuyente o de la fuente que genera sus ingresos.

Al respecto, SPISSO, tratadista argentino, nos dice lo siguiente:

“Un impuesto es confiscatorio y por ende incompatible con el derecho de propiedad cuando de la prueba rendida surja la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado”.

En conclusión, mediante este principio tributario se prohíbe que se utilice el factor tributario como instrumento confiscatorio. Es decir, que el impuesto pagado sobre un bien no pueda equivaler a todo el precio del bien, o a una parte apreciable de su valor. (VELÁSQUEZ CALDERÓN & VARGAS CANCINO, 1997, págs. 101 - 102)

3.3.3. Principio de igualdad

El principio de la no confiscatoriedad está relacionado con el principio de igualdad fiscal, o, para decirlo de otra manera, con el principio de la capacidad de contribución. Según el principio de igualdad, los impuestos deben distribuirse de manera que se dé un trato igual a los iguales y un trato diferentes a los desiguales, por lo que las cargas fiscales deben ser asumidas, en principio, donde haya una manifestación de la riqueza que pueda ser gravada, lo que implica claramente que se debe tener en cuenta la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

Bajo este principio, se busca que la carga económica soportada por el contribuyente guarde relación con su capacidad contributiva.

Respecto a este principio el autor JORGE DANÓS, nos dice:

“Parece evidente que el principio material de igualdad tributaria garantizado por el Artículo 74° de la Constitución comprende los dos planos distintos de la igualdad”.

- a. *“equidad en la Ley, como el deber impuesto al legislador de no implantar distinciones artificiosas o arbitrarias”.*
- b. *“Equidad ante la Ley, que tiene por objeto precaución del funcionamiento imparcial de los órganos administrativos y jurisdiccionales al momento de aplicar las normas”.*

Este fundamento es para parte de la doctrina uno de los más importantes que existen, pues abarca otros principios como el de equidad, uniformidad y proporcionalidad. (VELÁSQUEZ CALDERÓN & VARGAS CANCINO, 1997, pág. 101)

3.3.4. Principio de respeto de los derechos fundamentales

La Constitución reconoce este derecho como un principio que limita la potestad tributaria, por cuanto dicha potestad debe ser ejercida respetando los derechos fundamentales de la persona. En ningún momento una norma tributaria debe transgredir los derechos de los que goza la persona.

Así, por ejemplo la Potestad Tributaria debe ejercerse respetando el derecho a la reserva tributaria, el derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones, el derecho de propiedad, entre otros derechos inherentes a la persona reconocidos por nuestra Constitución.

Sin embargo, habría que precisar que si bien se pone en preeminencia el respeto a estos derechos fundamentales en materia tributaria, la no consignación legislativa no le hubiera dado menor protección, pues el solo hecho de haberse consignado en la Constitución una lista de derechos fundamentales ya les confiere

rango constitucional y, en consecuencia, la mayor protección que ellos puedan requerir. (VELÁSQUEZ CALDERÓN & VARGAS CANCINO, 1997, pág. 102)

3.3.5. Principio de solidaridad

ROBLES MORENO, menciona que este principio arroga que la sociedad debe contribuir económicamente para que el Estado cumpla con su finalidad y cumpla con las necesidades de sus administrados, principalmente, de los sectores más pobres.

Duran Rojo, afirma que este principio impone la existencia de un interés colectivo dentro de la recaudación tributaria, para proveer de ingresos al Estado.

Por su parte, el Tribunal Constitucional del Perú señala que el Principio de Solidaridad sirve para explicar el concepto de Tributo.

Así mismo, también señala que *“la Solidaridad permite admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, en el entendido de que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes.”*

3.3.6. Principio de capacidad económica

Es un principio constitucional, de observancia obligatoria en la producción de normas tributarias, su aplicación y su consideración científica. Intentando conceptualizarla, podemos decir, que se trata de la posibilidad real, que tiene el administrado, para contribuir económicamente a favor del Estado.

Para efectos de la investigación lo vamos a entender como la “situación subjetiva patrimonial en relación con obligaciones dinerarias determinadas”. (CALVO ORTEGA, 2003, pág. 62)

VALLEJO CUTTI, nos cita a la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0053-2004-AI/TC, el cual define al principio de capacidad contributiva de la siguiente manera:

“El principio de capacidad contributiva es un principio constitucional exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74° de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede / debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical”. (VALLEJO CUTTI, 2015, pág. 70)

PARTE IV: EL DEBER DE CONTRIBUIR

4.1. Definición

El deber de contribuir se cataloga como aquel deber de prestación o de solidaridad y que de acuerdo a su multidimensional hacia los planos económico, social, cívico y significación para la colectividad, se hace efectivo por medio del establecimiento posterior de la obligación tributaria , “porque precisamente lo diferencia su carácter abstracto, inespecífico y general, razón justificante de la ubicación en el texto constitucional”. (POLO MACEIRA, 2014, pág. 5).

La autora cubana POLO MACEIRA también nos explica que este es vista en la doctrina y se recoge en dentro de los ordenamientos jurídicos, como una buena práctica ciudadana; pero, que también emerge como derecho ciudadano en la búsqueda de la justicia y la participación popular en aspectos relacionados con la tributación, estructuración y ejecución de ingresos-gastos. Como deber y derecho se relacionan e imponen una adecuada regulación y aplicación. (POLO MACEIRA, 2014, pág. 3)

Es decir, que se concibe al deber de contribuir, no solo como una obligación ciudadana sino también como un derecho que tiene toda persona de participación en la estructuración de los ingresos y gastos del Estado. Además de considerar que este deber tiene

un enfoque en diversas áreas, ya que repercute en el aspecto económico, social y cívico de la sociedad.

Por última la citada autora, también nos manifiesta que el deber de contribuir tiene un enfoque multidimensional, ya que posee una significación económica, social, cívica, y se relaciona con derechos medioambientales por la especialidad de la ecotributación, respaldado en la visión del tributo como principal ingreso público.

Por otro lado, para la doctrina española el objeto del deber constitucional de contribuir y el que se encuentra recogido a través del derecho a contribuir de acuerdo a la capacidad económica, concuerdan. La carga contributiva individual, responde a la aplicación del derecho a la igualdad, tomando como base capacidad económica. Es decir la capacidad económica es el parámetro, con que se aplica en derecho a la igual, en esta materia; dando lugar al derecho subjetivo a tributar con arreglo a dicha dicho parámetro.

En ese sentido, es preciso indicar que el deber de contribuir se aplica a los ciudadanos que efectivamente perciban ingresos económicos dentro del territorio nacional, sin embargo no todas las personas tienen la misma capacidad económica; pues esta variará de acuerdo a la profesión u oficio que desempeñen, así como a las fuentes de ingresos que tenga cada persona. Por lo que los ciudadanos tienen el deber de tributar de acuerdo a sus posibilidades económicas, es decir se debe respetar el principio de capacidad contributiva.

El maestro Francisco Escribano nos indica que el deber de contribuir formulado constitucionalmente se conecta con la capacidad económica del sujeto obligado en el sentido de exigirse una idoneidad subjetiva y una aptitud para ser llamado al cumplimiento de ese deber, que se medirá por la capacidad económica del sujeto. (ESCRIBANO, 2009)

Al respecto también podemos citar lo dicho por DURÁN ROJO²⁰, quien señala que el Deber de Contribuir no responde al derecho ciudadano de un Estado que gaste lo contribuido de manera idónea, es un deber consustancial a la existencia del Estado y la sociedad moderna. (DURÁN ROJO & MEJÍA ACOSTA, 2004, pág. 3).

Aquí lo que el autor manifiesta es que el deber de contribuir no se enfoca en que el Estado haga una correcta distribución o administración de lo recaudado a través de la aplicación de este deber ciudadano, ya que éste es inherente a la existencia del Estado.

En nuestra legislación como se ha venido señalando no existe una definición clara acerca de este deber constitucional, ya que se encuentra de manera implícita o tácita dentro de nuestra norma constitucional, a diferencia de lo que ocurría en la Constitución Política de 1979, la cual contemplaba el deber de contribuir en su artículo 77° de la Constitución el cual señalaba lo siguiente:

“Todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

De la lectura del citado artículo se puede deducir que el deber de contribuir tenía un mayor desarrollo a nivel legislativo, lo cual lo dotaba de una exigibilidad hacia los ciudadanos por parte del Estado. También se hace mención al principio de equidad, ya que indica que los ciudadanos deben participar de manera equitativa de las cargas o gastos públicos. Situación que no ocurre en la Constitución de 1993, la cual ha optado por recoger dicho deber de manera tácita; restándole obligatoriedad.

En la actualidad el Tribunal Constitucional y algunos tratadistas relacionan al deber de contribuir con el principio de solidaridad, y

²⁰ DURÁN ROJO, Luis y MEJÍA ACOSTA, Marco. *“El deber de contribuir”*. En Revista Análisis Tributario, Vol. XVII, N° 194, Lima, 2004, p. 3.

es que el primero se fundamente en este último, por lo que podemos considerar al deber de contribuir como una manifestación del principio de solidaridad para con los gastos públicos que genere el Estado.

4.2. Actitudes del contribuyente frente al deber de contribuir

El autor OSWALD SPENGLER²¹ ha designado al ciudadano como una composición de una “mezcla de sentido de justicia, envidia, irritación y picardía”. En circunstancias en el ciudadano puede haber varias almas, al querer ordenar las actitudes de los contribuyentes en las categorías, que se mostraran a continuación es una clasificación casual y no se debe sacar conclusión alguna. (TIPKE KLAUS, 2002, pág. 112).

a) El *homo oeconomicus*

El *homo oeconomicus* es aquel contribuyente que piensa en su beneficio económico y no admite la existencia de una obligación moral de conducta, creyendo que es correcto todo lo que le conviene.

Para el contribuyente, el valor pecuniario representa el factor determinante en el estilo de vida, pero así mismo es precavido por los riesgos, porque las consecuencias resultan perjudiciales en el aspecto económico.

El *homo oeconomicus* se da cuenta que también requiere del estado, y el estado de los impuestos, es como una cadena donde ambos se benefician, pero él prefiere hacerla de (free - riding) y que paguen los demás, así

²¹ O. SPENGLER, *Neubau des Reiches*, 1924, p. 82.

mismo se protege en el secreto fiscal, que hará que no se conozca su conducta antisocial.²²

El ciudadano que tiene este tipo de conducta, se caracteriza por la indiferencia que muestra hacia las necesidades del Estado.

Actúa de acuerdo a su propia conveniencia, sin interesarle el bien colectivo; por lo que opta por no involucrarse en la contribución a los gastos públicos; sabiendo aún los riesgos legales que acarrea su conducta frente al deber de contribuir.

b) El chalanero

También tiene conocimiento que depende de las prestaciones del Estado, a través de sus distintos gobiernos, y que no puede llevar a cabo la construcción por solo, las carreteras, escuelas, hospitales. Pero también, tiene la certeza que el sector público, es un ente que derrocha y ofrece una prestación mínima, lo que da lugar, para que el contribuyente haga lo mismo. Con mayor razón, cuando este último, considera que el impuesto solamente es justo, cuando se da una contraprestación equivalente, y esto, casi no sucede, como es en el caso de grandes contribuyentes.

Otros seguidores en este modelo de la compensación han considerado que es el Estado quien viene actuando con inmoralidad, teniendo que sus actos no respetan los derechos fundamentales en materia tributaria, sino que más bien existe una desigualdad tributaria, lo que conlleva

²² TIPKE KLAUS. *"Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes"*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas Y Sociales S.A. Madrid, 2002, pág. 113.

a señalar que se cometen ciertas arbitrariedades. (TIPKE KLAUS, 2002, págs. 113 - 114).

Lo que caracteriza a este tipo de conducta, es que el contribuyente considera que el Estado debe hacer una correcta redistribución del dinero recaudado, pero como sabe que esto no se dará, y que por el contrario recibirá prestaciones mínimas a cambio de su dinero entregado como pago de impuestos; entonces observa una desigualdad entre lo que da al Estado y lo que recibe de éste, por lo que termina por pagar menos de lo debido, asumiendo que como el Estado no actúa moralmente correcto en materia tributaria con los ciudadanos, él también puede hacer lo mismo.

c) El malhumorado

El malhumorado se encuentra inconforme ante todo, con la política que se aplica dentro del Estado. Siente un rechazo hacia el Estado y no se considera como parte de él. Este sujeto considera que “hay que pagar lo menos posible, para que no pueda continuarse con esa política”. Es posible que el malhumor no se refiera al Estado en sí mismo, puede referirse a una determinada política, especialmente a una política de excesivos gastos sociales. *“Quien considera que el Estado destina demasiado dinero en favor de sujetos asociales de todo el mundo y que explota a su costa a los ciudadanos que trabajan, pueden adoptar la actitud de no pagar (todos) sus impuestos y abstenerse en las elecciones”.* (TIPKE KLAUS, 2002, pág. 114).

Las personas que no pertenecen al país (extranjeros) no tienen la consciencia de los derechos de ciudadanía y se les nota la poca consciencia de la unión por el país que los

recibe y pueden presentar o falsear declaraciones tributarias.²³

Sobre este tipo de contribuyentes se puede decir que son ciudadanos que no piensan en el bien común como país, rechazando algunas políticas relacionadas con el pago de impuestos, considerando que a menos impuestos paguen lograran acabar con dichas políticas.

Otro punto importante es que para el contribuyente malhumorado, existen algunas acciones que toma el Estado respecto al dinero obtenido en del pago de impuestos; y es que invierte el dinero recaudado en personas que no aportan nada bueno para la sociedad; por ejemplo; cuando de los impuestos pagados por los contribuyentes se tiene que destinar un monto para la manutención de los presos en las cárceles; otra actitud que les molesta es cuando el Estado efectúa gastos excesivos valiéndose del dinero de los contribuyentes.

d) El liberal

El liberal es especialmente perceptible al impuesto, y lo ve como una restricción de su libertad, en América del Norte se festeja los días de libre impuesto, estas fechas son motivadas por las Asociaciones de Contribuyentes; es la fecha donde el contribuyente puede “trabajar para su propio bolsillo”, pues se considera que durante el tiempo restante ha trabajado tan sólo para el ente público.

Aquí el contribuyente considera al deber de contribuir como una obligación impuesta por el Estado y que atenta contra

²³ *Nota del traductor:* Pienso que la brevedad de este epígrafe no refleja por completo el pensamiento del profesor TIPKE. Su amor al trabajo lo lleva a rechazar aquellas medidas de gasto público – que a su juicio – socavan la iniciativa personal y el afán de superación es necesario para el desarrollo humano. El autor también muestra su preocupación por la falta de integración social que pueden sufrir algunas personas a las que el Estado niega los derechos de ciudadanía.

su libertad, más que verlo como el ejercicio de un derecho de participación ciudadana en el sostenimiento del gasto público.

Los que forman parte del liberalismo fiscal, consideran al impuesto como un sacrificio, por el cual no reciben contraprestación; además, consideran que si el Estado no protege este derecho, a través del ordenamiento, la policía y tribunales, estarían sometidos a la arbitrariedad de los demás.²⁴

Los liberales pueden hacer propia la queja de Wilhelm Busch (*Schein und Sein*):

“De que te sirve alardear de que eres un hijo libre de la especie humana,

¿No debes pagar puntualmente tus impuestos, a pesar de que lo detestas?”

El repudio que siente hacia el impuesto, los partidarios del liberalismo fiscal, puede originar que este pague sus impuestos parcialmente o lo haga después de la fecha correspondiente. Pero, también, con el asesoramiento fiscal, puede optar por seguir el camino legalista de la ingeniería fiscal. (TIPKE KLAUS, 2002, pág. 115).

Es decir, el contribuyente que sigue la línea del liberalismo fiscal, optara por no cumplir íntegramente con el pago de sus obligaciones tributarias; pues considera que adoptando esa conducta lograra vencer el sistema de políticas tributarias que atentan contra su libertad.

²⁴ TIPKE KLAUS. “*Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*”. Marcial Pons Ediciones Jurídicas Y Sociales S.A. Madrid, 2002, pág. 115.

e) El elusor legalista

Por regla general, el denominado elusor de impuestos no presenta algún tipo de indignación ante las normativas fiscales que generan algún tipo de afectación, pues este tipo de situaciones no recae en ningún tipo de moralidad, sino que más bien está dirigido a lograr un aprovechamiento de los beneficios fiscales y a las lagunas y pasajes oscuros que presenta la ley para poder evitar o reducir los montos de pago de los impuestos, lo cual es una realidad que se consigue con la ayuda del asesor fiscal. Es decir, el empresario y el legalista muestran interés por la neutralidad competitiva al igual que por la certeza en la organización que por la justicia tributaria (TIPKE KLAUS, 2002, págs. 115 - 116).

El elusor legalista es el tipo de contribuyente al cual no le importa las injusticias del sistema tributario, sino que se enfoca en los beneficios fiscales que éste ofrece, para conseguir pagar en cantidades mínimas sus obligaciones. También aprovecha las lagunas o vacíos legales existentes para lograr evadir sus impuestos y no cumplir cabalmente con su deber de contribuir. El contribuyente que asume este tipo de conducta frente a dicho deber, carece de conciencia social, pues solo opera en aras de su beneficio económico individual.

Muchos conocedores fiscales van por las mismas teorías de sus contribuyentes por esta línea. Las siguientes declaraciones derivan de un representante de la Asociación de Asesores Fiscales:

“Desde entonces ha madurado la idea de que es imprescindible para la mejora del Estado que nosotros, los asesores fiscales, busquemos en todos los balances y en todas las declaraciones tributarias cualquier posibilidad

para reducir todo lo posible la recaudación tributaria inmediata”.

“Para ello debemos explotar al máximo todas las posibilidades de configuración legal”. “Por tanto, consideremos que la valoración del activo y del pasivo ha de regirse exclusivamente por la valoración de un competente comerciante. Lo mismo cabe decir de las reservas. Las instituciones administrativas sólo vinculan a la Administración, pero no al comerciante y al empresario ni tampoco a los asesores fiscales y a los tribunales”.

“En ese sentido es que debe precisarse con total claridad a los contribuyentes acerca del límite de las decisiones de estos para evitar algún tipo de confusión con las normativas vigentes. Sin embargo, era necesario la finalidad que se está persiguiendo la cual es la elusión legal deja vacío el tesoro público evitando así que los políticos contemplen condicionalmente los recursos que existen”.

Es de este modo que se ha incrementado la idea de que resulta imprescindible las mejoras del Estado para la sociedad civil, siendo así que la función principal del asesor fiscal consistiría en equivaler todos los balances y las declaraciones tributarias para reducir cualquier tipo de posibilidad que afecte la recaudación tributaria de manera inmediata.

Por ello que resulta la necesidad de explotar al máximo todas aquellas que facilitó en la configuración de la normativa legal, ya que la valoración del activo y del pasivo debe regirse únicamente atendiendo a una valoración del comerciante y eso cabe decir también para las reservas de manera que las instituciones administrativas únicamente se vinculan a la administración, pero no al comerciante y el

empresario, así como tampoco está vinculación se hace con el asesor fiscal y los tribunales.

En ese sentido, corresponde mencionar que las afectaciones o arbitrariedades no son criterios válidos para acercarse a acudir fraude fiscal. En ese sentido es que debe precisarse con total claridad a los contribuyentes acerca del límite de las decisiones de estos para evitar algún tipo de confusión con las normativas vigentes. Sin embargo, es necesario que conozcan la finalidad que se está persiguiendo, la cual es la elusión legal que significa que se deja un vacío eel tesoro público evitando así que los políticos contemplen condicionalmente los recursos que existen. “condicionalmente” los recursos preexistentes. Las personas acostumbradas a pensar en términos económicos saben incluso que los más simples pueden conseguir algo con dinero. Las personas perspicaces trabajan con ideas (...) Si los asesores fiscales ejercitamos la elusión legal y logramos recortar así este año todas las posibilidades de que se realicen importantes transferencias monetarias habremos prestado al Estado el mayor servicio que está a nuestro alcance”.²⁵

En estas palabras, la necesidad que tienen los clientes de ahorrar impuestos se presenta, de modo exagerado, como una elusión fiscal en auténtico interés del Estado.

Puesto que los asesores fiscales no pueden permitirse la colaboración con el fraude fiscal, es probable que la mayor parte de ellos siga el camino de la elusión legal, lo cual contribuye enormemente a la legalidad en la aplicación del sistema tributario, aunque no necesariamente a la Justicia

²⁵ J. SAUERWALD, *STB*, 1998, pp. 80 -81.

Tributaria. Ahora bien, de ello no tienen la culpa los asesores fiscales. La calidad moral de las leyes tributarias no es de su competencia. Para los empresarios los impuestos representan un coste y, por tanto, un componente que incide en su competitividad. Quien no reduce este componente resulta menos competitivo.

Como es de verse, generalmente este tipo de conducta frente al deber de contribuir surge en el ámbito empresarial, donde el pago de impuestos se considera un egreso, por lo cual los asesores fiscales manifiestan, que es su obligación reducir el monto de los egresos de una empresa, pues esto la convierte en más competitiva, y escudándose en que ellos no tienen la culpa de que las leyes tributarias presenten deficiencias, que permitan dar paso a la elusión legal, por lo que la responsabilidad la tendrían los encargados de elaborar dichas leyes.

El hacendista Gerd Rose ha estampado la expresión “impuesto sobre los tontos”. Con el que señala a aquella “(parte de las) cargas tributarias que no habrían nacido si el contribuyente hubiese alcanzado el mismo objetivo económico considerando perspicazmente las posibilidades de configuración a su alcance”. Señalando que el que no tiene conocimiento de las leyes fiscales o normas no pueden hacer o sacar la vuelta a la norma, es probable que el “teorema de los impuestos sobre los tontos” sea un recado o comunicado publicitario en favor de la asesoría fiscal: “si quieres pagar el mínimo posible de impuestos con arreglo a la ley, es aconsejable que acudas a un asesor fiscal”. (TIPKE KLAUS, 2002, pág. 117).

En resumen, se puede decir que este tipo de comportamiento a actitud asumida del contribuyente, lo

que hace es restarle importancia al deber de contribuir, mostrando indiferencia frente a lo que ocurre en el sistema tributario, no cuestiona las leyes, solo aprovecha los vacíos existentes para eludir sus obligaciones tributarias de una manera legal, y de así no ver perjudicado sus ingresos.

f) El inexperto

Según J. Isensee, “el ciudadano de a pie, no tiene conocimiento o desconoce las leyes fiscales que lo rodean en la ciudad o que le pueden afectar, tiene poco conocimiento e ignora del contenido de sus propias declaraciones tributarias, simplemente firma in entender lo que se le presenta en el informe su asesor fiscal.

Así mismo el jurista medio, tampoco llega a conocer todas las leyes fiscales, que rigen en un ordenamiento jurídico por el hecho que no llega a conocer del todo, siendo así que el inexperto puede recaer en el error y en el desconociendo de las materias de las declaraciones tributarias y lo que se gana con esto, que es un beneficio mutuo.

En consecuencia, ante esta realidad podemos decir que no todos los contribuyentes acuden a un asesor fiscal para cumplimentar sus declaraciones tributarias.

No existe en la realidad índices estadísticos que ayudan a identificar un nivel o porcentaje determinado del número de los contribuyentes ordinarios, pues estos han presentado sus declaraciones atendiendo a criterios como la leal ignorancia y el desconocimiento. En tanto, corresponde mencionar que al poder público tampoco muestra interés en ellos.

En su mayoría los sujetos contribuyentes ordinarios no cuentan con conocimiento profundo acerca de las leyes

tributarias por lo que estos no pueden llegar a realizar una interpretación correcta y amplia al respecto. Sin embargo, esta es una situación que no justificaría el incumplimiento de una obligación tributaria y es por ello que se tiene que las normas son de conocimiento público, lo que se utiliza como fundamento para poder exigir el cobro de las deudas tributarias. (TIPKE KLAUS, 2002, págs. 116 -119).

En este caso se hace alusión a aquellos contribuyentes que desconocen el tenor de las leyes tributarias y solo se limitan a realizar las acciones o firmar los documentos que les aconsejen sus asesores fiscales, sin embargo en este grupo de contribuyentes también están aquellas personas que no cuentan con dicha asesoría y que terminan cumpliendo al pie de la letra todo lo que dice la ley tributaria, pues no tienen la capacidad de interpretar las normas para su propia conveniencia.

Es así que aquí se cumple con el deber de contribuir, pero el contribuyente lo asume como una obligación, tampoco hace ningún tipo de cuestionamiento, lo único que le interesa es cumplir con dicho deber, aunque eso signifique una pérdida de dinero para él.

g) El sensible ante la justicia

El postulante a esta característica, nos trae a la memoria que no falta aquellos que muestran resistencia frente a los impuestos injustos, que a raíz de las injusticias se han dado lugar a revoluciones y guerras.

En muchos en muchos continentes existen asociaciones de contribuyentes que no solo sacan cara o pelean por la recaudación de impuestos, sino también pelean y defienden la justicia fiscal, como por ejemplo en Alemania, el grupo de contribuyentes repudiaba el gasto injustificado

de las recaudaciones, por ello que las 50 organizaciones Europeas unieron fuerzas con el nombre de *Taxpayer Association International*.

Esta agrupación Taxpayer Association International, busca contribuir a que el grupo de la Comisión Europea, caiga y acabar con la mala gestión que realizó en su periodo en el poder, una mala gestión económica, la asociación Taxpayer Association International, en su principal misión pretende ir contra los gastos innecesarios o los despilfarros de la recaudación tributaria.

KLAUS TIPKE, señala que los sensibles ante la justicia tributaria, se mortifican del porqué las leyes tributarias no se exigen igual para todos, y que los frutos o ganancias fiscales solo lo pueden pedir determinados sectores, por lo tanto el Derecho Tributario actual supone que es una ofensa para su conciencia y su buen actuar jurídico, por ello en consecuencia los extremistas quieren que no haya en lo posible beneficios o ganancias fiscales y así mejor reducir la carga tributaria de todos los contribuyentes, no aceptan que se tache de “torpes ajenos a las reglas del juego” a quienes no entienden en las confusas leyes tributarias.

Según los defensores de esta postura, los sensibles de la justicia tributaria, las normas que se cumplen de manera conjunta como efecto de la inactividad pública o de la mala gestión de regular el procedimiento pierdan el hecho de su vigencia jurídica, trayendo como consecuencia la inconstitucionalidad y son pocos los contribuyentes que piensan que cuando el estado permite que un grupo de personas incumplan la ley, se les está permitiendo o legitimando para que incumplan y hagan en igualdad. Pero

el referido autor, indica que no se ha logrado demostrar de manera explícita que exista coincidencia, el mismo conocedor del derecho que no muestra su propia moral tributaria, y que las mismas están lejos de constituir un código moral tributario es raro que pueda motivar reparos morales en las conductas de los contribuyentes, en consecuencia trae por perder la consciencia social de los ciudadanos vigentes no creen en el estado. (TIPKE KLAUS, 2002, págs. 119 - 121).

Sobre este tipo de conductas asumidas por el contribuyente frente a su deber de contribuir, se puede decir, que aquí el ciudadano se formula una serie de cuestionamientos en torno a la moralidad del sistema tributario y sus leyes, considerando que esto no ayuda a mejorar la conciencia social de los contribuyentes.

Otro aspecto que se puede rescatar es que se alarman por la desigualdad que existe al momento de aplicar las normas tributarias, y le reprochan al Estado el hecho de que los beneficios tributarios, únicamente son otorgados a determinados sectores, por ejemplo, las grandes empresas; mientras el resto de contribuyentes, que muchas veces desconoce los alcances e interpretaciones de la ley, solo tendrá que conformarse con cumplir literalmente lo que dice la legislación.

4.3. El deber de contribuir y el principio de capacidad contributiva

El deber de contribuir considerado como un deber jurídico constitucional, se encuentra relacionándolo con otras bases de los procesos tributarios constitucionales el de competencia contributiva.

Para NOVOA HERRERA, ha definido a la capacidad contributiva como aquella que surge a raíz de la existencia de una necesidad de contribuir a los gastos públicos y al principio de igualdad de las cargas públicas. Posteriormente, acota que los ciudadanos poseen el Deber de contribuir tributariamente atendiendo a las posibilidades capacidad económica por lo que exigirse más allá de lo que estos dispone y de ser así estaría ante una arbitrariedad, puesto que la prioridad se le da a la subsistencia del ser humano.²⁶

Señala también, que, si bien es cierto, existe el deber de solidaridad, el cual significa que existe una obligación de poder contribuir a los gastos públicos. Sin embargo, al respecto se ha dicho que esto pues no quiere decir o no significa que los ciudadanos en su totalidad estén llamados sujetarse a esta obligación a cambio de sacrificios, sino más bien que para evitar algún tipo de arbitrariedad y despojo injustificado sea regulado los principios de igualdad material cualitativa, lo que quiere decir que en esto debe mediar la igualdad en la carga pública, está puede ser material y cuantitativa, pero la prioridad de la normativa ha sido regular o reconocer jurídicamente una obligación personal y cualitativa, lo que quiere decir que esta obligación tributaria se va a cumplir atendiendo vida económica de cada individuo.

Es por ese motivo que el autor afirma que la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos a la potestad tributaria que ejerce el Estado. (NOVOA HERRERA, 2008).

Siendo así se puede establecer que efectivamente, el deber de contribuir varía de acuerdo a los ingresos que tenga cada persona, ya que sería injusto imponer un monto fijo para todos los

²⁶ NOVOA HERRERA, Gerardo. *“El Principio de la Capacidad Contributiva”*. En: Derecho y Sociedad. Lima, 2008. Artículo disponible en: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/derysoc/2008/06/20/el-principio-de-la-capacidad-contributiva/>

contribuyentes; siendo lo más lógica que ha más ingresos tenga una persona, aumenta su capacidad contributiva.

4.4. El deber de contribuir y el principio de solidaridad tributaria

En este punto analizaremos el alcance del deber de contribuir y el principio de solidaridad tributaria, a la luz de un pronunciamiento del Tribunal Constitucional en el Exp. N° 06089 – 2006-PA/TC.

La máxima autoridad de interpretar nuestra Constitución, manifiesta que dentro de un Estado Social y Democrático de Derecho, la base de la fiscalidad no se limita a la cuestión del Poder del Estado, sino que también incluye el deber de todos los ciudadanos de apoyar los gastos públicos, un deber que, aunque originalmente se entendía en términos de cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el pago, también podría incluir la demanda de colaboración de terceros.

Nos indica también que dentro de esta forma de Estado el ciudadano no posee un deber exclusivo para pagar tributos, que se imponen como parte del concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal; sino que tiene un deber de colaboración a favor de la administración, que se convierten en obligaciones legales. Es decir, la transformación del fin de un Estado, determina se pase desde un deber de contribuir, que basa principalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad.

Como es de verse para el Tribunal Constitucional, el deber de contribuir encuentra su fundamento o su razón de ser en el principio de solidaridad tributaria, que no es otra cosa que la obligación jurídica que tenemos todos los ciudadanos de colaborar con los gastos públicos que tenga el Estado.

El Tribunal Constitucional también especifica en la sentencia mencionada que la integración de los ciudadanos y su apoyo en el trabajo fiscal carecerían de legitimidad constitucional si el

objetivo final no fuera lograr una participación igual en el apoyo de las cargas públicas, ya que esto sería un antónimo del ideal de una verdadera distribución redistributiva. Cuando no todo el mundo cumple con sus obligaciones fiscales, este ideal se convierte en ficticio.

Para el autor PAREDES MARROQUIN, y de acuerdo a la Sentencia del Tribunal Constitucional en el Exp. N° 04963-2008-PA/TC, el deber de contribución se deduciría de la cláusula de solidaridad implícita en el artículo 43 de la Constitución; y que el deber de contribución conduce a la detección de quienes no cumplen con la obligación social de impuestos, y, por otro lado, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (Artículo 44 de la Constitución), mediante la contribución equitativa del gasto social.²⁷

“El deber de contribuir es un principio constitucional bajo el cual pueden estar amparados una serie de fines, uno de ellos es el que mencionó el Tribunal Constitucional, como contribuir a la detección de personas que no cumplen la obligación social de tributar o en otras palabras, quienes evaden impuestos”. (PAREDES MARROQUÍN, 2014, pág. 150)

4.5. Alcances jurisprudenciales del deber de contribuir en el Perú

Como ya se ha señalado en reiteradas oportunidades en la presente investigación, que existe actualmente una insuficiencia normativa y doctrinaria en torno a la delimitación de los alcances del deber de contribuir, ha sido la doctrina del Tribunal Constitucional, la que ha desarrollado algunos elementos en torno a dicho deber constitucional. Respecto a esto el maestro DURÁN ROJO, nos sintetiza de alguna manera cuales han sido estos alcances aportados por el máximo intérprete de nuestra Constitución Peruana.

²⁷ PAREDES, Juan Alberto. *Tesis: “La facultad contributiva en los aranceles desde la perspectiva del Estado Constitucional*- Universidad Católica del Perú. Lima, 2014, p. 150

a) El entendimiento del Deber de Contribuir más allá del Estado Liberal

En sentido estricto, el Tribunal Constitucional hace tiempo presentó una estructura en su argumentación donde responde acerca del deber de contribuir ampliando horizontes del Estado liberal, lo que quiere decir que responde a un modelo de los límites constitucionales. Es a raíz de ese citado pronunciamiento de la corte superior de Lima donde se rescata la última instancia en un proceso de amparo que resolvió en su momento en el expediente 997 del año 1997 dónde a través de la resolución judicial emitida por la sala corporativa transitoria especializada en derecho público que enfatizó lo siguiente: *“El poder tributario no puede ejercerse de manera absoluta y arbitraria al encontrarse sujeto a los límites que la Constitución le establece en garantía de los derechos de todos los ciudadanos, siendo estos límites los principios propios de la Tributación que se hallan consagrados en el Art. 74° de nuestra Carta Fundamental y que son la Reserva de la Ley la igualdad ante la ley y la no confiscatoriedad de los tributos, así como el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona...”*

El autor también nos hace mención a la sentencia recaída en el Exp. N° 048-2004-PI/TC, referida al proceso de inconstitucionalidad de la Regalía Minera, en este caso el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente:

“Comenta que propiedad y la autonomía privada son facultades que no son irrestrictas atendiendo al constitucionalismo contemporáneo, sino más bien que lo importante es que en este tipo de derechos debe de interpretarse atendiendo a todo lo que establece el estado social y democrático de derecho, pues caso contrario estas facultades constitucionales de igual valor podrían correr el riesgo de padecer algún tipo de afectación, esto

postulando a un mercado y al estado por ser este mínimo para que pueda ser reemplazado por otro paradigma cuyo en presenta de la siguiente manera: “tanto mercado como sea posible y tanto Estado como sea necesario”.

En este orden de ideas, es preciso aclarar que poco se ha desarrollado jurisprudencialmente acerca del impuesto a las transacciones financieras, pues el único expediente donde se ha regulado o cuestionado este tipo de situaciones donde ya los magistrados han resuelto está vez través del expediente número 4 del año 2004 donde claramente se cuestionaba la constitucionalidad y su relación en materia tributaria de este tipo de impuestos, lo cual lo justificaba por ser parte del Estado constitucional.

Resalta en esa parte acerca de qué el órgano del tribunal constitucional sigue bajo esa idea de que estamos ante un estado social democrático de derecho y qué si bien es cierto se ha tratado sobre ello, pero no se ha pronunciado con profundidad acerca del impuesto a las transacciones financieras, a pesar de lo establecido en los artículos 3 y 43 de la norma constitucional peruana.

b) El Deber de contribuir como deber implícito en la Constitución

DURÁN ROJO, que, el tribunal constitucional como órgano supremo ha dado avances importantes dentro de materia tributaria se rescata el reconocimiento expreso que dio acerca del deber que tienen los ciudadanos de contribuir. Este órgano supremo a través de la resolución judicial del expediente 2727 del año 2002 ha enfatizado al señalar que la creación del impuesto conlleva a la presunción del juris tantum, pues a través de este es que El estado puede lograr ciertos fines que tiene justificación constitucional.

Este órgano supremo habla acerca de la recaudación y la función que cumple el Estado para poder lograr agenciarse de los fondos que son necesarios y resultan indispensables para poder cumplir con cada una de sus actividades que tienen una justificación constitucional, puesto que de esto va a depender el cumplimiento eficaz de los servicios públicos que esta institución tiene a su cargo y los cuales van a ser de beneficio para toda la sociedad en general.

Es de esa manera que el tribunal constitucional a lo largo de sus diversos pronunciamientos, pero específicamente del pronunciamiento del expediente anteriormente mencionado deja entrever que no hay derechos fundamentales que vincular a la materia pues estos poseen un carácter absoluto.

Bajo esas mismas consideraciones destaca que el órgano supremo cómo es el tribunal constitucional habla acerca de esta obligación tributaria definiéndola como un deber de los ciudadanos, el cual no se encuentra directamente recogido como tal en la norma constitucional peruana, sino que más bien a través del texto normativo general que está considerado se deduce esta obligación o deber cómo se le ha denominado a través de la jurisprudencia, ello porque este órgano judicial supremo aún no desarrollan argumentos suficientes que permitan acelerar el contenido de los deberes implícitos dentro de los cuales se encuentra el deber de contribuir.

Ahora en cuanto se refiere a este tema de los deberes implícitos corresponde mencionar acerca de una primera posibilidad de continuar con la argumentación en estos temas más aún cuando se habla del reconocimiento de bienes implícitos para poder señalar para cada tiempo y lugar, los cuales son los derechos los deberes y las garantías que deben de reconocer al individuo por tratarse de facultades inherentes a la personalidad humana

o que en su defecto estás derivan del modo por republicano como lo es el gobierno.

Se encuentra regulada cada vez de manera más precisa en las normatividades, pero principalmente en la norma suprema, así como también en instrumentos jurídicos de carácter internacional como la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en su Protocolo Adicional, ha previsto la incorporación de otros “derechos”, así como la ampliación de los ya reconocidos.

En el caso de Perú esta cláusula está reconocida en el artículo 3° de la Constitución pero, a diferencia del caso de Uruguay que es al que hace referencia Biasco, no incluye a los deberes.

El artículo 3° de la Constitución Política del Perú, prescribe lo siguiente:

“La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado Democrático de Derecho y de la forma republicana de su gobierno”

Por último la segunda posibilidad consiste en acudir a lo señalado por la doctrina española, la cual ha establecido a los deberes implícitos como derivados de la titularidad de un derecho fundamental.

c) El deber de contribuir como derivado del principio de solidaridad

Bajo esos mismas consideraciones destaca que el órgano supremo cómo es El Tribunal Constitucional habla acerca de esta obligación tributaria definiéndola como un deber de los ciudadanos, el cual no se encuentra directamente recogido como tal en la norma constitucional peruana, sino que más bien a través del texto normativo general que está considerado se deduce esta obligación o deber cómo se le ha denominado a través de la jurisprudencia ello porque este órgano judicial supremo aún no desarrollan argumentos suficientes que permitan acelerar el contenido de los deberes implícitos dentro de los cuales se encuentra el deber de contribuir.

El máximo Órgano Tribunal Constitucional a través de uno de sus pronunciamientos, específicamente del expediente 04 del año 2004 ha señalado acerca de la controversia que se cuestiona entre el artículo 74 y 44 de la norma constitucional, donde esté último regula acerca del deber primordial del Estado para promover el bienestar general en qué se fundamenta la justicia, pues aquí a través de este expediente se ha referido a esta cuestión que se le ha hecho a la norma legal, entendiendo que lo que se pretende es que el ITF se le reconozca su origen tributario.

Analizando, lo antes citado, es que DURÁN ROJO, señala que el Tribunal Constitucional, deduce el deber de contribuir a partir de la cláusula de solidaridad que tiene origen en el compromiso del Estado para alcanzar un orden social, que permita el desarrollo del principio de dignidad de la persona, teniendo en cuenta sus dimensiones individuales y sociales; así como también, en el plano cultural y material, para lo cual debe desplegar medidas que implican un conjunto de prestaciones

positivas y de una intervención con mayor o menor en la regulación del proceso económico.

Finalmente DURÁN ROJO, expresa que el deber de contribuir se sitúa como un bien jurídico independiente de la capacidad contributiva. Empero, debe precisarse que el Tribunal Constitucional usa esta noción en el marco de su análisis de la constitucionalidad de obligaciones exigidas a terceros como apoyo a la Administración Tributaria.

4.6.El deber de contribuir en la legislación española

En la legislación española el deber de contribuir se encuentra establecido de manera explícita en su Constitución de 1978, la cual nos indica lo siguiente:

Art. 31º: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Es de esa manera que a través de la normativa vigente se le ha garantizado un nivel máximo de protección a esa obligación tributaria que tienen los ciudadanos, teniendo así que están goza de una protección jurídica constitucional, la cual ha pasado a constituirse de dicha manera por ser esto una novedad necesaria para el avance del desarrollo del país dentro de las normativas, tanto nacionales como internacionales esta es una figura utilizada por diversos países a nivel mundial para poder sostener económicamente el avance de su desarrollo. (BONELL COLMENERO, 2005, pág. 193).

A continuación, una lista de las constituciones españolas anteriores en las cuales también se regulaba el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

- **Constitución de Cádiz (1812)**

El enunciado 8 indica: *«También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.»*

- **Estatuto Real de 1834**

Aparece recogido este deber en el artículo 34.

- **Constitución de 1837**

El enunciado 6 señala: *«Todo español está obligado a defender la patria con las armas cuando sea llamado por la Ley, y a contribuir en proporción a sus haberes para los gastos del Estado»*

- **Constitución de 1845**

Igualmente el artículo 6 indica: *«Todo español está obligado a defender la patria con las armas cuando sea llamado por la Ley, y a contribuir en proporción a sus haberes para los gastos del Estado»*

- **Constitución de 1869**

El artículo 28 establece: *«Todo español está obligado a defender la patria con las armas cuando sea llamado por la Ley, y a contribuir a los gastos del Estado en proporción a sus haberes»*

- **Constitución de 1876**

El artículo 3 dispone: *«Todo español está obligado a defender la patria con las armas, cuando sea llamado por la Ley, y a contribuir, en proporción de sus haberes, para los gastos del Estado, de la provincia y del municipio»*

- **Constitución de 1931**

Aparece recogido este deber en el artículo 44.

- **Leyes Fundamentales del Reino**

La obligación tributaria que viene siendo objeto de comentarios se encuentra regulada en el Principio IX de los Principios del Movimiento Nacional de 17 de mayo de 1958, y en el enunciado 9 del Fuero de los Españoles de 17 de julio de 1945.

Siguiendo con lo expuesto por el tratadista español BONELL COLMENERO, el autor indica por último que gracias a la regulación de naturaleza constitucional que se ha hecho a ese deber de contribuir o cumplir con la obligación tributaria se puede sostener económicamente el gasto público, pues es así que se justifica la conceptualización constitucional que se le ha dado al tributo y esto se puede verificar en el artículo 2 de la ley general tributaria, donde ha señalado lo siguiente

«Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de

obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

Como se puede observar, la legislación española ha regulado el deber de contribuir en diversas normas, a lo largo del tiempo; por lo que tiene un buen desarrollo legislativo, lo que ha conllevado también a que se hayan realizado estudios o investigaciones en torno a esta institución jurídica.

CAPÍTULO III

ANÁLISIS Y RESULTADOS

3.1. DESCRIPCIÓN DEL TRABAJO DE CAMPO REALIZADO

Al tratarse de una investigación cualitativa el trabajo de campo consiste en el análisis jurisprudencial de cinco sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional y una sentencia expedida por el Tribunal Constitucional Español. Estos pronunciamientos contienen algunos alcances y precisiones en torno al deber de contribuir; que es el constructo teórico objeto de estudio de la presente investigación.

Las fuentes fueron obtenidas de manera virtual a través de la página institucional del Tribunal Constitucional. Luego de ello, se elaboraron las síntesis correspondientes; es decir, se seleccionó los datos más relevantes para efectos del trabajo de investigación.

3.2. TABLAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

TABLA N° 1

SENTENCIAS	INSTITUCIÓN	TIPO DE PROCESO
STC. EXP. N° 02727-2002-AA/TC	Tribunal Constitucional (Perú)	Proceso de Amparo

STC. EXP. N° 0004-2004-AI/TC	Tribunal Constitucional (Perú)	Acción de inconstitucionalidad
STC. EXP. N° 06089-2006-PA/TC	Tribunal Constitucional (Perú)	Proceso de Amparo
STC. EXP. N° 10324-2006-PA/TC	Tribunal Constitucional (Perú)	Proceso de Amparo
STC. EXP. N° 2089-2007-PA/TC	Tribunal Constitucional (Perú)	Proceso de Amparo
STC. 2012-3856	Tribunal Constitucional (España)	Recurso de inconstitucionalidad
Total de casos analizados	6	

TABLA N° 2

SENTENCIAS	PRETENSIONES
STC. EXP. N° 02727-2002-AA/TC	Que se declare inaplicable las Resoluciones del Tribunal Fiscal N. 05 930-2-2000, 993- 2-2000 y 1049-4-2000, que establecen el cobro del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN).
STC. EXP. N° 0004-2004-AI/TC	Que se declare la inconstitucionalidad de los Decretos Legislativos 939 y 947 y la Ley N° 28194.
STC. EXP. N° 06089-2006-PA/TC	Que se declare inaplicable la Resolución N. 0 120-004/SUNAT, a través de cual se impone el pago de 5% en sus importaciones, como concepto de percepción del Impuesto General a las ventas que generen las eventuales operaciones de

	compraventa de vehículos usados en el territorio nacional.
STC. EXP. N° 10324-2006-PA/TC	Que se declare la inaplicable la Ley N° 28424 que crea el Impuesto Temporal a los activos netos (ITAN).
STC. EXP. N° 2089-2007-PA/TC	Que se declare la inaplicable la Ley N° 28424 que crea el Impuesto Temporal a los activos netos (ITAN).
STC. 2012-3856	Que se declare la inconstitucionalidad de la Disposición Adicional Primera del Real Decreto Ley 12/2012.

3.3. Análisis de resultados

- **STC. EXP. N° 02727-2002-AA/TC**

La demandante es la Compañía Minera Caudalosa S.A.; en este caso se cuestiona que el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN) vulnera el principio constitucional tributario de no confiscatoriedad y el derecho fundamental de propiedad.

El Tribunal Constitucional se pronuncia respecto a la determinación de la confiscatoriedad de un tributo, es así que en el fundamento N° 9 de la sentencia hace referencia a su vinculación con el deber de contribuir.

Señala que la creación de un tributo como el IEAN, supone la injerencia del Estado sobre el patrimonio de los contribuyentes. Sin embargo, esto no quiere decir que se esté vulnerando el derecho de propiedad de las personas; pues hay que tener en cuenta que los derechos fundamentales no tienen carácter absoluto.

Por último se precisa que la obligación de pagar tributos son una expresión del deber de contribuir con los gastos públicos;

constituyendo este un principio constitucional establecido de manera implícita.

- **STC. EXP. N° 0004-2004-AI/TC**

Los recurrentes en este caso son diversos colegios de abogados del Perú y más de 5 000 ciudadanos; quienes solicitan que se declare la inconstitucionalidad del artículo 3° al 20° del Decreto Legislativo N° 939 (Ley contra la lucha de evasión y la informalidad) y el Decreto Legislativo N° 947, que crea el Impuesto a las transacciones Financieras (ITF).

El Tribunal Constitucional defiende la creación de dicho impuesto, aduciendo que este se fundamenta en el principio de solidaridad; que se encuentra vinculado al deber de contribuir a los gastos públicos, encontrándose el primero, establecido de manera implícita en el Art. 43° de la Constitución.

Se indica también que ambos sustentos constitucionales son reglas de orden público tributario que persiguen dos objetivos concretos, tales como: el arresto de personas que carecen de obligación social y que evaden la facultad o poder tributario que tiene el Estado y también quiere lograr la promoción del bienestar general de la población, a través de la contribución de manera equitativa al gasto público.

Respecto al análisis de esta sentencia (BRAVO CUCCI, 2008) señala que la solidaridad debe ser entendida como una justificación tanto moral como ética del deber de contribuir y no debe ser considerada una expresión de la justicia tributaria. Asimismo señala que dicho deber constitucional tiene que aplicarse de acuerdo al principio de capacidad contributiva.

- **STC. EXP. N° 06089-2006-PA/TC**

El presente caso se trata de un proceso de amparo interpuesto por la empresa Express Cars S.C.R.L contra la sentencia expedida por la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Tacna.

Lo que solicita la recurrente es que se dejen sin efecto la Resolución N° 220-2004/SUNAT modificada por la Resolución N° 274-2004/SUNAT; mediante las cuales se le ha impuesto a la empresa demandante el pago a sus importaciones del 5% por concepto de percepción del Impuesto General a las Ventas (IGV), que se generen de eventuales operaciones de compraventa de vehículos usados dentro del territorio nacional.

El Tribunal Constitucional dentro de sus fundamentos jurídicos ha señalado que de acuerdo a la materia controvertida; resulta pertinente analizar el alcance del deber de contribuir y el principio de solidaridad tributaria.

En esta sentencia se señala que la imposición tributaria no responde únicamente al poder estatal, sino que esta se fundamenta en el deber que tiene todo ciudadano de participar en el sostenimiento de los gastos públicos; indicando que este deber no solo tiene que ver con el cumplimiento de obligaciones relacionadas con el pago; sino que dicho deber también exigirse a través de cuotas de colaboración de terceros con la Administración Tributaria.

Incide también este Tribunal en afirmar que en todo tributo, está implícito el deber de contribuir con los gastos públicos, y que éste constituye una forma de manifestación del principio de solidaridad, que recoge implícitamente el artículo 43° de la Constitución Política.

Otro punto importante señalado en la presente sentencia en torno al deber de contribuir, es que el Estado peruano no actúa de forma aislada a la sociedad; sino que busca involucrar y concientizar a los ciudadanos en el cumplimiento de sus deberes constitucionales; como el deber de colaboración con la Administración Tributaria.

Explica también el Tribunal Constitucional que el deber de contribuir en nuestro Estado Social y Democrático de Derecho, debe ser percibido como un deber de colaboración, que se convierte en una verdadera obligación jurídica. Algo importante que también se señala es que la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado principalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad.

- **STC. EXP. N° 10324-2006-PA/TC**

El recurrente en este caso es la empresa SERCENCO S.A., quien solicita la inaplicabilidad de la Ley N° 28424, ley que regula la creación del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN)-

En el fundamento N° 6 de la sentencia bajo análisis, los magistrados del TC han manifestado que la creación de un tributo como el ITAN encuentra su base constitucional en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En dicha sentencia se hace mención al art. 58° de la Constitución Política; mediante el cual se regula el régimen económico de una economía social de mercado, la cual representa a los valores constitucionales de la libertad y la justicia.

De esa manera se configura un compromiso de carácter constitucional sustentado en valores básicos como el de igualdad y participación democrática en la formación del orden social y económico.

En la referida sentencia en el fundamento N° 6, respecto al análisis del ITAN a la luz de los alcances del deber de contribuir al gasto público; el Tribunal ha precisado que este deber tiene dos fines:

- El arresto de los ciudadanos que no realizan o ejecutan con el deber social de tributar, y;

- La generación de la comodidad total mediante la contribución equitativa al gasto social.

- **STC. EXP. N° 2089-2007-PA/TC**

En el presente caso el demandante es el Consorcio La Parcela S.A.; quien acude al Tribunal Constitucional para solicitar la inaplicabilidad de la Ley N° 28424 que crea el Impuesto Temporal a los activos netos (ITAN).

El Tribunal en este caso analiza la naturaleza impositiva y constitucional del ITAN, desde la óptica del deber de contribuir, tal como lo hace en su fundamento 5.2.

Se hace hincapié en que el tratamiento constitucional de este tipo de impuestos ya ha sido desarrollado en anterior jurisprudencia en el sentido de que la imposición del pago de este tipo de tributos, como el ITAN; implica una intromisión por parte del Estado sobre la propiedad de los contribuyentes. No obstante, esto no supone una vulneración del derecho de propiedad; y es que se debe tener en cuenta la existencia implícita del deber de contribuir.

En el Fundamento N° 6 de la sentencia se manifiesta la relación del deber de contribuir con el principio de solidaridad indicando que este no solo se encuentra establecido de forma implícita en el artículo 43° de la Constitución Política; sino que también está regulado en el artículo 36° de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre que indica lo siguiente: *"Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos"*.

- **STC. 2012-3856 (Tribunal Constitucional de España)**

En este caso se trata de un recurso de inconstitucionalidad presentado por los diputados del Grupo Parlamentario Socialista contra la disposición Adicional Primera del Real Decreto Ley 12/2012.

Dicha disposición introduce una serie de medidas tributarias y administrativas para lograr la reducción del déficit público. Los recurrentes consideran que el citado decreto ley vulnera el artículo 86.1 y 31.1 de la Constitución Española, siendo esta último artículo donde se encuentra regulado de manera expresa el deber de contribuir de la siguiente manera:

Artículo 31:

1. *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, y en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”.*

La razón por la cual se plantea tal vulneración; es porque se ha introducido la figura de una declaración de carácter tributario, a través de la cual el contribuyente reconoce la titularidad de derechos procedentes de rentas no declaradas en períodos impositivos anteriores, lo cual da origen a que se configure un nuevo gravamen.

En esta sentencia también se explica que la afectación se produce porque dicha disposición genera un cambio importante y sustancial respecto a la posición que tienen los contribuyentes frente al sistema tributario, al sustituir los impuestos que gravaban la renta por el pago único del 10% del valor de los bienes o derechos que fueron declarados.

En esta sentencia también se establece si la disposición adicional vulnera el principio de generalidad, ya que los que se acogen a la declaración especial quedan exonerados del deber de contribuir.

Por su parte el abogado que representa al Estado, indica que no se está vulnerando al deber de contribuir con esta disposición adicional

cuestionada; ya que para que ocurra tal afectación debería existir alguna modificación al régimen de un impuesto central del sistema tributario; siendo que este no es el caso porque la norma bajo controversia se limita únicamente a establecer un procedimiento de carácter excepcional de regularización y que está dirigido a una determinada cantidad de contribuyentes.

El pronunciamiento del Tribunal Constitucional español respecto al deber de contribuir señala, que ningún decreto ley puede regular modificar, derogar o establecer prestaciones patrimoniales con carácter público; salvo algunos casos de urgencia excepcionales, pero se debe cuidar que en ninguna circunstancia atente contra el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público de acuerdo a su capacidad económica, ya que esto también sería contrario al principio de justicia tributaria.

Concluyendo el Tribunal que la medida estipulada en el controvertida norma de ley vulnera el contenido esencial del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el artículo 31.1 de la Constitución Política de España; ya que existe una alteración en el modo de reparto de la carga tributaria; que debe levantar la generalidad de los contribuyentes en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, el principio de igualdad y progresividad. Al haberlo hecho así, es evidente que no puede introducirse en el ordenamiento jurídico mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el art. 86.1 CE; esto conduce necesariamente a declarar la disposición impugnada inconstitucional y nula, por contradecir la prohibición prevista en este precepto constitucional.

3.4. Análisis de criterios comunes

En este apartado, es preciso analizar cuáles son los criterios comunes que existen en las sentencias estudiadas:

- En el EXP. N° 10324-2006-PA/TC y el EXP. 2089-2007-PA/TC se cuestiona la naturaleza y constitucionalidad del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN).

Los criterios para determinar los alcances del deber de contribuir en ambos casos son bastantes semejantes; centrándose y relacionando a dicho deber con el artículo 58° de la Constitución Política.

Vincula directamente al principio de solidaridad con el deber de contribuir.

- En la investigación de los seis casos analizados un criterio común que se rescata es que todos vinculan el deber de contribuir a diversos principios constitucionales que fundamentan el sistema tributario; tales como: el principio de no confiscatoriedad, el principio de igualdad, el principio de capacidad contributiva y el principio de solidaridad.
- Un aspecto importante que merece rescatarse es que de los seis casos materia de análisis, uno responde a una sentencia internacional expedida por el Tribunal Constitucional de España; de su análisis se desprende que en dicho ordenamiento jurídico si existe una regulación expresa del deber de contribuir, que se encuentra establecido en el artículo 31.1 de la Constitución Política española. A diferencia de los otros cinco casos que corresponden a jurisprudencia nacional, en la cuales se precisa el carácter implícito del deber de contribuir.

CAPÍTULO IV

CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS

- **DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS**

De los resultados obtenidos del análisis cualitativo de la información seleccionada, se deduce que en el ordenamiento jurídico peruano persiste un insuficiente doctrina y desarrollo legal del deber de contribuir, a diferencia de lo que ocurre en otras legislaciones como la española, en donde si existe una regulación legal específica y hay un mayor desarrollo teórico respecto al tema.

En el ordenamiento jurídico peruano no hay una definición concreta del deber de contribuir, lo único que se ha corroborado del análisis jurisprudencial efectuado, es que el Tribunal Constitucional, ha establecido algunos alcances de dicho deber constitucional, vinculándolo con otros principios constitucionales tributarios, sin embargo, el desarrollo que ofrece la jurisprudencia no es suficiente como para desarrollar una teoría propiamente dicha sobre el deber de contribuir en el Perú.

Otro de los puntos que puede inferirse de los resultados analizados es que los contribuyentes no tienen una concientización adecuada de este principio-deber en el que se funda no solo el sistema tributario sino también el régimen económico del país; resultado de ello que en la actualidad se considere a dicho deber como una obligación negativa; y al hablar de contribuyentes no solo se aduce a personas físicas, sino también a personas jurídicas, como empresas que tratan de eludir tal obligación considerando que atentan contra sus derechos fundamentales como el derecho de propiedad.

Por todo lo expuesto es que queda comprobada la hipótesis planteada:

Si se toman acciones inmediatas para lograr una adecuada cultura tributaria en los administradores y administrados desde la etapa inicial de la educación, se podría concientizar a la población acerca de la importancia que tiene el deber de contribuir como fundamento máximo en el cual se sustenta nuestro sistema tributario. Por lo que

resulta necesario ampliar el estudio doctrinario de este deber así como su regulación legal a nivel constitucional.

- **CONCEPTUALIZACIÓN DOCTRINARIA DEL DEBER DE CONTRIBUIR**

El deber de contribuir es el fundamento constitucional del sistema de recaudación tributaria en el Perú; este se encuentra regulado de manera implícita en la Constitución Política.

Es un principio – deber mediante el cual se obliga al ciudadano a ejercer participación en el desarrollo económico del país, a través del pago de tributos para sustentar el gasto público, de acuerdo a su capacidad económica.

Es considerado un deber de solidaridad, ya que promueve la colaboración con el estado para la consecución de sus fines económicos y sociales, en aras de brindar servicios públicos de calidad a la población en general.

En conclusión, la obligación de contribuir debe ser considerado como un deber jurídico de índole constitucional, que supone que toda persona que perciba algún tipo de renta dentro del territorio peruano, está en la obligación de contribuir, de acuerdo a su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos que genere el Estado peruano.

- **PROPUESTA LEGAL QUE MODIFICA EL ARTÍCULO 74° DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ**

Texto legal actual:

Artículo 74:

“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”.

“Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley”. “El Estado, al ejercer

la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona”. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

“Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación”.

“No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

Texto legal que se propone modificar

Artículo 74:

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Todos los ciudadanos peruanos o extranjeros que residan en el Perú, y que perciban ingresos, tienen el deber de contribuir al gasto público, de acuerdo a su capacidad económica.

Las entidades e instituciones Regionales y Locales pueden crear, modificar y eliminar tasas, así mismo exonerar de estas mismas, dentro del marco de su jurisdicción respetando los límites que señala la ley, el estado al actuar y llevar acabo el poder tributario debe ser respetuoso de los principios que la ley enmarca y de los principios de igualdad y de los derechos fundamentales del contribuyente.

Bien se sabe que las leyes con respecto a los tributos con carácter de periodicidad anual rigen sin lugar a dudas a partir del mes de enero del año siguiente a su promulgación.

Las normas y los decretos de urgencia no pueden señalar normas sobre materia tributaria.

II. CONCLUSIONES

- El Derecho Constitucional Tributario es una disciplina jurídica que regula las relaciones de origen tributario que tiene el contribuyente frente al Estado, desde la óptica del respeto a los derechos fundamentales de la persona y principios constitucionales que regulan el régimen tributario. Su objeto de estudio es la potestad tributaria.
- El enfoque constitucional que tiene el Derecho Tributario y sus diversas instituciones es muy importante dentro de nuestro Estado Social de Derecho, ya que si bien es cierto este ostenta la potestad tributaria para crear, modificar o regular los tributos en el Perú, esta facultad no es absoluta, pues encuentra en los principios y bases constitucionales, una limitación a tal potestad, esto con la finalidad de evitar que se generen situaciones de abuso y vulneración de derechos de los contribuyentes.
- Del análisis efectuado a los pronunciamientos jurisprudenciales del Tribunal Constitucional, se infiere que estos son insuficientes para desarrollo doctrinario de este instituto jurídico, y es que en sus apreciaciones solo se limitan a relacionarlo con el principio de solidaridad y de capacidad contributiva de una manera breve; y es que estos últimos conceptos tampoco están regulados de manera explícita en el texto constitucional.
- Una conceptualización del deber de contribuir debe partir de que se trata de un deber constitucional tributario que tiene toda persona que tenga ingresos dentro del territorio nacional, por lo cual debe colaborar de acuerdo a su capacidad económica, con el sostenimiento de los gastos públicos que tenga el estado.

Asimismo es preciso una regulación legal explícita de tal deber a través de una modificación en el artículo 74° de la Constitución

Política, que permita la introducción de esta figura jurídica; a fin de que se tome conciencia del carácter legal de esta obligación.

- En nuestro ordenamiento jurídico este deber se encuentra regulado de manera implícita, y el Tribunal Constitucional, ha manifestado su estrecha vinculación con el principio de solidaridad, que supone, que todos estemos obligados a cooperar, a través de la tributación con el Estado, para que éste pueda lograr el bienestar general de toda la población.
- El deber de contribuir también se encuentra relacionado con el principio de capacidad contributiva, que si bien es cierto tampoco se encuentra establecida de manera expresa en nuestra Carta Fundamental, pues constituye un factor determinante al momento de establecer el monto pecuniario que cada persona está obligada a tributar.

Y es que si bien es cierto, en un primer momento podríamos pensar que el deber de contribuir es aplicable de igual forma para todos, pues esto no sucede así, por la sencilla razón de que no todas las personas tenemos los mismos ingresos, ya que de ser así se tornaría en una situación injusta, y es así como vemos la importancia de estos principios que si bien es cierto se toman en cuenta al momento de solucionar las controversias legales, no se encuentran regulados ni en nuestra norma constitucional ni en el Código Tributario.

- En lo que respecta a los alcances doctrinarios del deber de contribuir, se considera que en el Perú, no existe un interés por parte de los operadores del derecho en profundizar en los fundamentos constitucionales del Derecho Tributario, especialmente en lo que se refiere al deber de contribuir, a diferencia por ejemplo, de la doctrina española.

En mi opinión considero que lo antes descrito se debe fundamentalmente al hecho de que es un deber “implícito”, porque esto no ocurre con el resto de principios que si están establecidos de manera expresa: como el de reserva de la ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales, y no confiscatoriedad, y es que para éstos si existen innumerables estudios y análisis. No obstante la doctrina emitida por el Tribunal Constitucional, en diversos pronunciamientos hace mención a la obligación de contribuir y básicamente lo relaciona con fundamental principio de la mayor capacidad contributiva y el principio de solidaridad.

III. RECOMENDACIONES

- En cuanto al derecho constitucional tributario, se recomienda a la comunidad jurídica elaborar mayores estudios sobre su importancia dentro del ordenamiento jurídico peruano, y es que la teoría que existe respecto al tema es insuficiente. Por lo que falta generar mayores conocimientos en torno a esta disciplina, a través de trabajos de investigación como tesis o artículos científicos.
- Acerca del enfoque constitucional que tiene el Derecho Tributario se considera acertado el desarrollo legislativo y jurisprudencial existente en general, sin embargo existen algunos principios básicos, como es el caso del deber de contribuir que no cuentan con una regulación legal específica, lo cual ha generado un desinterés por parte de la población de informarse acerca de cuáles son sus derechos y deberes como ciudadano.
- Se considera pertinente que se elaboren mayores estudios a nivel doctrinario, acerca del deber de contribuir, porque este deber jurídico, es la base de nuestro sistema tributario, y está sustentado en el principio de solidaridad, que deben tener todos los ciudadanos para con el Estado.
- Se recomienda a los contribuyentes y a los ciudadanos en general, como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, que se informen e interesen también no solo por los derechos que adquieren, en virtud de los tributos que pagan, sino que también deben tomar conciencia de que el tributar es un deber que todos tenemos, en la medida de nuestras posibilidades económicas, y es que debemos contribuir al sostenimiento de nuestro país para lograr así el bienestar general de todos, por lo que considero que no se debe adoptar una actitud negativa y mucho menos evasora de nuestras responsabilidades como peruano.

- Asimismo, se recomienda a los operadores del derecho, principalmente a los especialistas en derecho constitucional y derecho tributario a profundizar en el estudio de los fundamentos constitucionales del Derecho Tributario, ya que tenemos hoy en día una doctrina muy escasa en lo que respecta a temas importantes como el deber de contribuir.
- Se propone elaborar una modificación del Art. 74° de la Constitución Política del Perú, en la medida de que se establezca de manera explícita el deber de contribuir.

IV. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y ELECTRÓNICAS

- BONELL COLMENERO, R. (2005). *Principio de igualdad y deber de contribuir*. Recuperado el 22 de Mayo de 2017, de http://www.rcumariacristina.com/wp-content/uploads/2010/12/06-Ramon-Bonell_1.pdf
- BRAVO CUCCI, J. (2008). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima.
- CALVO ORTEGA, R. (2003). *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario (Parte General)* (Séptima edición ed.). Madrid: Editorial THOMSON CIVITAS.
- CHUMÁN ROJAS, R. (2015). *Tesis: "La Ley del Impuesto a la Renta de las personas naturales en el Perú y los principios constitucionales tributarios de capacidad contributiva y de igualdad*. Recuperado el 20 de Mayo de 2017
- DE LA GUERRA ZUÑIGA, E. M. (2015). *Los principios del deber de contribuir en Ecuador y España. Análisis Comparado*. Recuperado el 21 de Abril de 2017, de <http://eprints.ucm.es/40977/1/T38315.pdf>
- DURÁN ROJO, L., & MEJÍA ACOSTA, M. (2004). El deber de contribuir. *Revista Análisis Tributario*, XVII(194).
- ESCRIBANO, F. (2009). *La configuración jurídica del deber de contribuir*. Lima: Editora Jurídica Grijley.
- GARCÍA DORADO, F. (2004). *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid: Editorial Dykinson.
- NOVOA HERRERA, G. (20 de Junio de 2008). *El Principio de la Capacidad Contributiva*. Recuperado el 17 de Mayo de 2017, de Derecho y Sociedad.
- PAREDES MARROQUÍN, J. A. (2014). *Tesis: "La capacidad contributiva en los impuestos desde la perspectiva del Estado Constitucional: Relativización de los índices o manifestaciones de riqueza"*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado el 10 de Mayo de 2017
- PAUNER CHULVI, C. (s.f.). *Tesis: "El deber consitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos"*. Recuperado el 14 de Abril de 2017, de <http://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/10429/pauner.pdf?sequence=1>
- POLO MACEIRA, E. (01 de Julio de 2014). *El deber de contribuir a la fiscalidad participativa*. Recuperado el 24 de Mayo de 2017, de Derecho y Cambio Social: http://www.derechoycambiosocial.com/revista037/DEL_DEBER_DE_CONTRIBUIR_A_LA_FISCALIDAD_PARTICIPATIVA.pdf
- STAFF DE LA REVISTA ACTUALIDAD EMPRESARIAL. (2007). *Manual Tributario - Aplicación Práctica* (1° edición ed.). Lima: Instituto Pacífico S.A.C.
- TIPKE KLAUS. (2002). *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. (P. M. MOLINA, Trad.) Madrid: MARCIAL PONS EDICIONES JURÍDICAS Y SOCIALES S.A.
- VALLEJO CUTTI, V. (2015). *Manual de Código Tributario*. Lima: Editora Vallejo.

VELÁSQUEZ CALDERÓN, J. M., & VARGAS CANCINO, W. (1997). *Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario Peruano*. Lima: Grijley.

VILLEGAS, H. B. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (9° edición ed.). Buenos Aires: Editorial ASTREA.

FIRMA DEL INVESTIGADOR